

KPMG
cutting through complexity

Panorama du référentiel IFRS

Quelles différences avec les normes françaises ?

Juin 2015

kpmg.fr

Sommaire

* [Vide] : les thématiques historiquement traitées dans ces sections ont été réallouées suite à l'évolution du référentiel IFRS.

PRÉAMBULE

Nous sommes heureux de vous présenter cette nouvelle publication KPMG, qui a pour double objectif de dresser un panorama des dispositions majeures du référentiel IFRS et de mettre en évidence les principales divergences avec les règles comptables françaises.

Cette publication n'a pas la prétention de recenser l'ensemble des divergences qui peuvent exister entre les règles françaises et le référentiel IFRS et ne peut constituer à elle seule l'outil de diagnostic des différences entre les deux référentiels pour une entité donnée. Elle se concentre sur les principales différences que nous avons fréquemment observées en pratique lors de nos missions d'accompagnement en matière de normes comptables.

Dix ans après la transition aux IFRS pour la publication des comptes consolidés des groupes faisant appel public à l'épargne, les divergences entre les deux référentiels restent nombreuses, et tendent même à augmenter au fur et à fur que les normes IFRS se précisent et se complexifient. Et il n'est pas acquis que les évolutions prévues à court terme dans les règles françaises, à savoir la transposition de la nouvelle directive comptable européenne ou le projet relatif aux instruments financiers permettent d'inverser significativement la tendance.

Nous espérons que cette publication sera utile à tous ceux qui cherchent à avoir une vision générale des dispositions du référentiel IFRS, qui envisagent un projet de conversion pour passer de comptes consolidés en règles françaises à des comptes consolidés en normes IFRS, ou encore qui souhaitent mieux appréhender les retraitements à comptabiliser par rapport à leurs comptes sociaux pour établir leur reporting IFRS à destination de leur maison mère.

Nous remercions les membres des départements Accounting Advisory et doctrine comptable pour leur contribution à cette publication.

Gilles Salignon
Associé, responsable du département Accounting Advisory Services de KPMG

Emmanuel Paret
Associé, responsable du département doctrine comptable de KPMG

Astrid Montagnier
Director, Accounting Advisory Services de KPMG

Aurélie Souchon
Senior Manager, département doctrine comptable de KPMG



Structure de la publication

Structurée par thème, cette publication fournit un aperçu des textes clés des IFRS et des principales divergences avec les règles françaises pour les comptes sociaux et pour les comptes consolidés des entreprises industrielles et commerciales.

Cette publication est basée sur les dispositions des IFRS qui sont applicables obligatoirement dans l'Union européenne pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2015.

Elle présente également dans les sections identifiées par un « A » les nouveaux textes IFRS publiés mais non encore applicables.

Pour une vision complète du référentiel IFRS applicable tel que publié par l'IASB et tel qu'adopté par l'Union européenne, consultez notre site kpmg.fr / focus / normes IFRS.

Concernant les règles françaises, les divergences sont présentées par rapport aux règles en vigueur au 1er janvier 2015. Les modifications susceptibles d'être apportées aux règles françaises dans le cadre de la transposition dans le référentiel français de la nouvelle directive comptable européenne (2013/34/UE) ne sont pas abordées dans cette publication.

Une publication liée à *Insights into IFRS*

Les sections de cette publication coïncident parfaitement avec les sections de notre publication *Insights into IFRS*, qui détaille les dispositions des IFRS et les interprétations de KPMG afférentes. Ainsi, si vous souhaitez approfondir l'un des sujets évoqués dans cette publication, il vous suffit de vous reporter à la même section d'*Insights into IFRS*.

Une présentation des divergences par rapport aux comptes sociaux et aux comptes consolidés en règles françaises

Les principales divergences avec les comptes sociaux et consolidés établis en règles françaises sont mises en évidence dans les encarts intitulés « Principales divergences en règles françaises ».

Sur un sujet particulier, il peut exister une divergence de traitement entre les comptes sociaux établis en règles françaises et les IFRS, alors que les comptes consolidés établis en règles françaises sont alignés avec les IFRS. Dans ce cas, il est précisé « dans les comptes sociaux,… » avant la présentation de la divergence.



Si une divergence concerne uniquement les comptes consolidés, il est précisé « dans les comptes consolidés,… » avant la présentation de la divergence.

Si rien n'est précisé, cela signifie que la divergence présentée existe entre les comptes établis en règles françaises (qu'ils soient sociaux ou consolidés) et les IFRS, sachant que certaines sections (par exemple 2.6 Regroupements d'entreprises) ne sont pertinentes que pour les comptes consolidés.

Le mode d'emploi sur un exemple

3.2 Immobilisations corporelles

Textes applicables : IFRS 13, IAS 16, IFRIC 1, IFRIC 18
A venir : amendements à IAS 16, IFRS 15

Comptabilisation initiale

- Les immobilisations corporelles sont initialement comptabilisées au coût.
- Le coût comprend les frais d'acquisition tels que les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes. Il comprend également toutes les dépenses directement attribuables au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue.
- Le coût comprend l'estimation du coût relatif au démantèlement et à l'enlèvement ainsi qu'à la remise en état du site.
- Le coût comprend le cas échéant les coûts d'emprunt (voir 4.6).
- Si le règlement est différé au-delà des termes habituels de crédit, le coût de l'immobilisation correspond au prix comptant équivalent. L'effet de désactualisation est comptabilisé en résultat net sauf s'il correspond à un coût d'emprunt.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, les frais d'acquisition des immobilisations peuvent être soit inclus dans le coût d'acquisition soit comptabilisés en charges. *[PCG art. 213-8]*
- Le coût de l'immobilisation n'est pas affecté si le règlement est différé (voir principe du nominalisme en 1.2).
- Les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges de la période soit incorporés au coût de l'actif. *[Code de Commerce R 123-178-2 et PCG art. 213-9.1]*

Le traitement des immobilisations corporelles décrit dans cette section provient des dispositions des normes IFRS 13, IAS 16 et des interprétations IFRIC 1 et IFRIC 18 telles qu'applicables au 1er janvier 2015 dans l'Union européenne.

Des modifications pourraient survenir du fait d'amendements à IAS 16 et de la nouvelle norme IFRS 15, non encore applicables.

Cette divergence n'existe qu'entre les comptes sociaux et les IFRS. Dans les comptes consolidés établis en règles françaises, les frais d'acquisition sont inclus dans le coût d'acquisition comme en IFRS.

Ces deux divergences existent entre les comptes sociaux et les IFRS et également entre les comptes consolidés établis en règles françaises et les IFRS.





1.1 Introduction

Textes applicables : constitution de la Fondation IFRS, guide des procédures de l'IASB et du Comité d'Interprétation, préface des normes IFRS, IAS 1

Les normes internationales d'information financière

- L'acronyme « IFRS » désigne le référentiel comptable pour la présentation de l'information financière appliqué principalement par les entités cotées dans plus de 120 pays.
- Les normes et interprétations sont développées et mises à jour par l'IASB et le comité d'interprétation des IFRS – IFRS Interpretation Committee (IFRS IC).
- Les IFRS sont conçues pour les entités à but lucratif.

La conformité aux IFRS

- Toute entité déclarant respecter les IFRS doit se conformer à toutes les normes et interprétations, y compris concernant les informations à fournir en annexe, et doit effectuer une déclaration de conformité aux IFRS de manière explicite et sans réserve par écrit.
- L'objectif principal des IFRS est de permettre aux états financiers de fournir une présentation fidèle (ou une image fidèle).



1.2 Cadre conceptuel

Texte applicable : cadre conceptuel de l'information financière

Objet

- Le cadre conceptuel est un texte de référence :
  - pour l'IASB et l'IFRS IC dans le cadre de l'évolution et de la mise à jour des normes et interprétations,
  - pour la préparation des états financiers lorsque les IFRS ne prévoient pas de dispositions spécifiques.
- Le cadre conceptuel ne prévaut pas sur une quelconque norme IFRS.

Objectif de l'information financière à usage général

- L'objectif de l'information financière à usage général consiste à fournir des informations financières sur l'entité présentant les états financiers, utiles aux investisseurs, aux prêteurs et autres créanciers actuels ou potentiels, aux fins de leur prise de décision sur l'allocation de ressources à l'entité.

Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile

- Pour être utile, l'information financière doit être pertinente et donner une image fidèle de ce qu'elle prétend représenter. L'utilité de l'information financière est accrue lorsque celle-ci est comparable, vérifiable, diffusée dans les temps et compréhensible.

Éléments des états financiers

- Le cadre conceptuel fournit une définition des « actifs » et des « passifs ». La définition de « capitaux propres », « produits » et « charges » découle de la définition des actifs et des passifs.

Base de l'évaluation

- Les états financiers sont en général préparés sur la base du coût historique sous réserve de certains ajustements, la juste valeur prenant toutefois de plus en plus d'importance.

Continuité d'exploitation

- Les états financiers sont préparés sur une base de continuité d'exploitation, sauf si la Direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution que de liquider l'entité ou cesser son activité.

Principales divergences en règles françaises

- Ce sont des lois, des décrets, des règlements et des arrêtés ministériels qui régissent habituellement les pratiques comptables. Les textes légaux et règlementaires trouvent leur source dans le Code de Commerce qui constitue le cadre des règles de comptabilité générale. Les prescriptions sont établies dans le Plan Comptable Général (PCG) qui a été réécrit à droit constant en 2014 par l'Autorité des Normes Comptables (ANC).
- Il n'existe pas de cadre conceptuel documenté. Cependant le Code de Commerce énonce les principes généraux à respecter pour l'établissement des comptes (qui sont également repris dans le PCG). Ces principes sont globalement en ligne avec les IFRS à l'exception des points suivants :
  - principe de prudence en règles françaises versus principe de neutralité en IFRS,
  - principe du nominalisme en règles françaises qui consiste à comptabiliser les transactions à leur valeur nominale,
  - principe d'intangibilité du bilan d'ouverture en règles françaises selon lequel le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de l'exercice précédent,
  - principe de prédominance de la substance sur l'apparence en IFRS non prévu par les textes en vigueur dans les comptes sociaux, mais pouvant trouver à s'appliquer dans certains cas dans les comptes consolidés.



2

GÉNÉRALITÉS

2.1 Forme et contenu des états financiers

Textes applicables : IFRS 10, IFRS 11, IAS 1, IAS 27, IAS 28

Jeu complet d'états financiers

- Un jeu complet d'états financiers comprend :
  - un état de la situation financière (bilan),
  - un état du résultat net et des autres éléments du résultat global (en un ou deux états),
  - un état de variation des capitaux propres,
  - un tableau des flux de trésorerie,
  - les notes annexes, comprenant les méthodes comptables,
  - des informations comparatives,
  - un état de la situation financière à l'ouverture de la période comparative (« troisième bilan ») dans certains cas.

Principales divergences en règles françaises

- Un jeu complet d'états financiers comprend :
  - un bilan,
  - un compte de résultat,
  - les notes annexes, comprenant l'état de variation des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie (ces deux états étant optionnels dans les comptes sociaux),
  - des informations comparatives.
- La notion de « résultat global » et d' « autres éléments du résultat global » n'existe pas.
- Un « troisième bilan » n'est jamais requis.
- De manière générale, les informations en annexe sont moins développées. De plus, il existe pour les comptes sociaux des modèles simplifiés pour les petites entreprises et certaines informations ne sont pas requises sous certains seuils.
  [CRC 99-02- section IV]





Date de clôture

- La date de clôture doit être identique d'un exercice à l'autre, sauf dans le cadre de circonstances exceptionnelles.

Informations comparatives

- Des informations comparatives sont nécessaires au titre de l'exercice précédent seulement. Des informations comparatives supplémentaires peuvent être présentées si elles sont conformes aux IFRS.

Type d'états financiers

- Les IFRS exposent les textes applicables aux états financiers consolidés, individuels et sociaux (le cas échéant, quand la législation locale le permet, ce qui n'est pas le cas en France).

Principale divergence en règles françaises

- La notion d'états financiers « individuels » n'existe pas.

États financiers consolidés

- Une entité détenant une ou plusieurs filiales présente des états financiers consolidés, sauf si elle se qualifie en tant qu'entité d'investissement (voir 5.6) ou sauf exemptions particulières.



Principales divergences en règles françaises

- L'obligation d'établir des comptes consolidés existe dès qu'une société contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises ou exerce une influence notable sur celles-ci.
  Il existe cependant un certain nombre d'exemptions. Si l'obligation existe, les comptes consolidés sont établis soit en application des IFRS, soit en application des règles françaises. *[Code de Commerce L233-16, 17 et 17-1, CRC 99-02 §1000]*
- Les comptes consolidés établis en règles françaises font l'objet d'un règlement spécifique du Comité de la Règlementation Comptable, le règlement CRC 99-02. Ces états financiers découlent des états financiers sociaux. Cependant, la loi et le règlement relatif aux comptes consolidés prévoient des options supplémentaires, excluent des options uniquement disponibles dans les comptes sociaux, encouragent l'utilisation de méthodes préférentielles et exigent l'élimination de l'incidence sur les comptes consolidés des écritures passées aux seules fins de l'application de la législation fiscale.

États financiers individuels

- Une entité ne détenant pas de filiale mais ayant des participations dans des entreprises associées ou coentreprises prépare des états financiers individuels si ces participations sont comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence, sauf en cas d'exemptions particulières.

Principale divergence en règles françaises

- Les états financiers dans lesquels une entité qui n'a pas de filiale contrôlée met en équivalence ses participations sous influence notable sont des comptes consolidés.



États financiers sociaux

- Une entité mère, un investisseur dans une entreprise associée ou un coentrepreneur dans une coentreprise n'ayant pas l'obligation de préparer des états financiers consolidés ou individuels peut, sans aucune obligation, présenter des états financiers sociaux (sous réserve des règles applicables selon la législation locale). Par ailleurs, des états financiers sociaux peuvent être préparés en plus d'états financiers consolidés ou individuels.

Principales divergences en règles françaises

- Toutes les personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçant ont l'obligation d'établir des comptes sociaux en application du PCG, même si des comptes consolidés sont établis. Selon la législation en vigueur, les comptes sociaux ne peuvent pas être établis en IFRS. *[Code de Commerce L123-12 & suivants]*
- Toutes les entreprises sont tenues, pour leurs comptes sociaux, d'utiliser le même plan comptable dans leur journal général, de suivre les mêmes règles comptables (qui sont fortement influencées par les lois fiscales) et d'utiliser les mêmes formats normalisés pour présenter leur bilan, leur compte de résultat et leurs notes annexes aux états financiers. Ces prescriptions sont établies dans le PCG.

Présentation d'informations pro forma

- À notre avis, la présentation d'informations pro forma est acceptable si elle est prévue par les règlementations locales et les règles régissant les marchés financiers en la matière sous condition que l'entité respecte certaines modalités spécifiques.

2.2 Variation des capitaux propres

Textes applicables : IAS 1, IAS 8

Présentation de l'état de variation des capitaux propres

- L'état de variation des capitaux propres (et les notes annexes à cet état) réconcilie les soldes d'ouverture et de clôture pour chaque élément des capitaux propres.
- Toute variation de capitaux propres attribuable aux propriétaires est présentée dans l'état des variations de capitaux propres séparément des variations de capitaux propres attribuables aux participations ne donnant pas le contrôle.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, la présentation d'un tableau de variation des capitaux propres en annexe n'est pas obligatoire et aucun modèle n'est fourni.
- Dans les comptes consolidés, sa présentation est obligatoire en annexe sachant que le modèle fourni par le CRC 99-02 diffère des dispositions des IFRS. En particulier, ce tableau inclut uniquement les variations attribuables aux propriétaires.

Changements de méthode comptable et erreurs

- De manière générale, les changements de méthode comptable et les corrections d'erreur sur les exercices antérieurs sont effectués en ajustant les capitaux propres d'ouverture et en retraitant les informations comparatives.
- Dans l'état des variations des capitaux propres, l'entité présente séparément :
  - l'ajustement total résultant d'un changement de méthode comptable,
  - l'ajustement total résultant d'une correction d'erreur.

Principales divergences en règles françaises

- En cas de correction d'erreur, l'impact est comptabilisé en résultat de la période, sauf exception. Il n'y a pas de retraitement des périodes antérieures présentées. *[PCG art. 122-5]*
- En cas de changement de méthode comptable :
- L'impact est calculé de manière rétrospective net d'impôt et comptabilisé au sein des capitaux propres à l'ouverture de l'exercice courant (et non à l'ouverture du premier exercice présenté). Il n'y a pas de retraitement des périodes antérieures présentées. *[PCG art. 122-2]*
- Toutefois, dans les comptes sociaux, il est possible de comptabiliser l'impact en résultat de la période si cela est justifié par des raisons fiscales. *[PCG art. 122-2]*



2.3 Tableau des flux de trésorerie

Texte applicable : IAS 7

Présentation du tableau des flux de trésorerie

- Le tableau des flux de trésorerie réconcilie les soldes d'ouverture et de clôture de la trésorerie.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, la présentation du tableau des flux de trésorerie est optionnelle. Selon la loi du 1er mars 1984 relative à la prévention des difficultés des entreprises, les sociétés ayant plus de 300 salariés ou un chiffre d'affaires supérieur à 18 M€ doivent cependant établir un tableau de financement.
- Le tableau de flux de trésorerie peut être rapproché de l'endettement net plutôt que de la trésorerie. Dans ce cas, certains flux de trésorerie peuvent être présentés pour leur montant net. *[CRC 99-02 §42613]*

Trésorerie et équivalents de trésorerie

- La rubrique « Trésorerie et équivalents de trésorerie » dans le tableau des flux de trésorerie comprend certains placements à court terme et, dans certains cas, les découverts bancaires.

Activités d'exploitation, d'investissement et de financement

- Le tableau des flux de trésorerie présente les flux de trésorerie de l'exercice classés en distinguant les activités d'exploitation, d'investissement et de financement.
- Une entité choisit sa propre méthode de classement des intérêts et dividendes payés ou reçus, la méthode de présentation choisie devant être appliquée de manière permanente d'une période à l'autre :
  - intérêts et dividendes versés : activités d'exploitation ou activités de financement,
  - intérêts et dividendes reçus : activités d'exploitation ou activités d'investissement.
- Les impôts et taxes versés sont classés en tant qu'activités d'exploitation, à moins qu'ils ne puissent être rattachés à des activités de financement ou d'investissement, auquel cas ils sont classés en tant que tels.

- Les flux de trésorerie relatifs aux intérêts et aux impôts et taxes sont présentés sur des lignes distinctes.
- Les flux de trésorerie relatifs aux prises (pertes) de contrôle de filiales sont présentés séparément et classés parmi les flux d'investissement. Les flux de trésorerie relatifs aux variations d'intérêt sans perte de contrôle dans des filiales sont classés parmi les flux de financement.

Principales divergences en règles françaises

- De façon générale, les éléments en rapprochement sont moins nombreux, les écritures sans impact sur la trésorerie étant moins nombreuses en règles françaises.
- Les dividendes versés sont obligatoirement classés dans les activités de financement.
- En principe, les impôts sont rattachés aux activités d'exploitation, mais il est recommandé de les rattacher aux activités d'investissement lorsqu'ils sont relatifs à des plus-values de cession significatives.
- Les flux de trésorerie relatifs aux intérêts et aux impôts sur le résultat ne sont pas obligatoirement présentés sur des lignes distinctes.
- Les incidences des variations de périmètre (avec ou sans changement de contrôle) sont présentées parmi les activités d'investissement sur une ligne distincte.

[Avis 30 de l'OEC]

Méthode directe/indirecte

- Les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles peuvent être présentés selon la méthode directe ou la méthode indirecte.

Flux de trésorerie en monnaie étrangère

- Les flux de trésorerie en monnaie étrangère sont convertis selon le taux de change en vigueur à la date des flux de trésorerie (ou sur la base de moyennes si approprié).

Compensation

- De manière générale, tous les flux de trésorerie liés aux activités de financement et d'investissement sont présentés pour leur montant brut. Les flux de trésorerie ne sont compensés que dans le cadre de circonstances particulières.



2.4 Évaluation de la juste valeur

Texte applicable : IFRS 13

Champ d'application

- La norme IFRS 13 s'applique lorsqu'une IFRS impose ou permet des évaluations à la juste valeur (ou des évaluations fondées sur la juste valeur) ou la communication d'informations à leur sujet.

Principale divergence en règles françaises

- Les états financiers sont généralement préparés sur la base du coût historique, avec un recours bien moins fréquent à des évaluations en juste valeur ou valeur actuelle.

Les principes de la juste valeur

- La juste valeur est le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des intervenants du marché à la date d'évaluation, c'est-à-dire une valeur de sortie.
- Les intervenants du marché sont indépendants les uns des autres, sont bien informés, possèdent une compréhension raisonnable de l'actif ou du passif, et veulent et peuvent effectuer une transaction.
- L'évaluation de la juste valeur suppose que la transaction a lieu sur le marché principal (soit le marché sur lequel on observe le volume et le niveau d'activité les plus élevés) pour l'actif ou le passif ou, à défaut, le marché le plus avantageux.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, la notion de juste valeur n'est pas utilisée, hormis dans le cadre des tests de dépréciation des actifs (voir 3.10).
- Dans les comptes consolidés, le règlement CRC 99-02 ne mentionne pas non plus explicitement la juste valeur, sauf dans le cadre des regroupements d'entreprises (voir 2.6).

Approches et techniques d'évaluation

- Il existe trois approches d'évaluation et plusieurs techniques sont possibles pour chaque approche :
  - l'approche par le marché (par exemple un cours coté sur un marché actif),
  - l'approche par le résultat (par exemple les flux de trésorerie actualisés),
  - l'approche par les coûts (par exemple le coût de remplacement).

Données d'entrée utilisées dans les techniques d'évaluation

- Une hiérarchie de la juste valeur est établie, en fonction des données d'entrée des techniques d'évaluation utilisées pour déterminer la juste valeur.
- Une prime ou une décote (par exemple une prime de contrôle) peuvent représenter une donnée d'entrée appropriée à une technique d'évaluation, mais uniquement si elle concorde avec l'unité de comptabilisation.

Hiérarchie de la juste valeur

- Les données d'entrée sont réparties selon trois niveaux (niveau 1, 2 et 3), le plus haut niveau correspondant aux cours non ajustés sur des marchés actifs pour des actifs ou des passifs identiques et le plus bas niveau correspondant aux données d'entrée non observables.
- Des techniques d'évaluation appropriées doivent être utilisées, en maximisant l'utilisation des données d'entrée observables pertinentes et en minimisant le recours à des données d'entrée non observables.

Évaluation de la juste valeur

- D'une manière générale, la juste valeur équivaut au prix de transaction au moment de la comptabilisation initiale.
- Les actifs non financiers sont évalués sur la base de leur utilisation optimale, c'est-à-dire l'utilisation qui maximiserait la valeur de l'actif (ou du groupe d'actifs) pour un intervenant du marché.
- Lorsqu'il n'y a pas de cours de marché pour le transfert d'un passif ou d'un instrument de capitaux propres de l'entité elle-même, l'instrument est évalué du point de vue d'un intervenant du marché qui détient l'actif correspondant. À défaut, l'entité doit évaluer la juste valeur du passif ou de l'instrument de capitaux propres au moyen d'une technique d'évaluation, en se plaçant du point de vue d'un intervenant du marché ayant contracté le passif ou ayant émis l'instrument de capitaux propres.



- La juste valeur d'un passif reflète le risque de non-exécution, qui est présumé être le même avant et après le transfert du passif.
- Certains groupes d'actifs et de passifs financiers exposés à des risques de marché ou de crédit se compensant peuvent être évalués sur la base de l'exposition nette au risque.
- En ce qui concerne l'évaluation de la juste valeur des actifs ou passifs ayant un cours acheteur et un cours vendeur, l'entité utilise le prix compris au sein de l'écart acheteur-vendeur qui reflète le mieux la juste valeur dans les circonstances. L'utilisation d'un cours acheteur pour les actifs et d'un cours vendeur pour les passifs est permise.
- La norme fournit des précisions sur l'évaluation de la juste valeur lorsque le volume ou le niveau d'activité a subi une baisse, et lorsque les transactions ne sont pas conclues à des conditions normales.

Informations à fournir

- Un cadre complet d'informations à fournir est prévu, afin d'aider les utilisateurs des états financiers à évaluer les techniques d'évaluation et les données d'entrée utilisées pour évaluer la juste valeur, ainsi que l'effet sur le résultat net ou les autres éléments du résultat global des évaluations récurrentes de la juste valeur, basées sur des données d'entrée non observables clés.

2.5 Consolidation

Textes applicables : IFRS 10, IFRS 12

Entités comprises dans les états financiers consolidés

- La notion de « consolidation » en IFRS comprend uniquement l'entité mère et ses filiales, c'est-à-dire les participations contrôlées.
- Une entité détenant une ou plusieurs filiales présente des états financiers consolidés, sauf si elle se qualifie en tant qu'entité d'investissement (voir 5.6) ou sauf exemptions particulières.
- Les organismes de capital-risque, fonds commun de placement, sociétés d'investissement à capital variable et autres entités similaires qui ne se qualifient pas en tant qu'entité d'investissement doivent consolider leurs filiales.

Principales divergences en règles françaises

- La notion de « consolidation » en règles françaises comprend l'entité mère, les participations contrôlées exclusivement, sous contrôle conjoint ou sous influence notable. Seules les divergences liées à la comptabilisation des participations sous contrôle exclusif sont traitées dans cette section. Les divergences liées aux participations sous contrôle conjoint et sous influence notable sont traitées dans les sections 3.6 et 3.5 respectivement. *[CRC 99-02 §1000]*
- Une entité peut être exclue du périmètre de consolidation en cas de restrictions sévères et durables remettant en cause la capacité à transférer de la trésorerie. *[CRC 99-02 §101]*
- L'exclusion du périmètre de consolidation est prévue pour les entreprises contrôlées acquises uniquement en vue d'être cédées. *[CRC 99-02 §101]*
- La notion d'entité d'investissement n'existe pas.



Un modèle de contrôle unique

- Un investisseur contrôle une entité lorsqu'il est exposé (qu'il a droit) à des rendements variables en raison de ses liens avec l'entité et qu'il a la capacité d'influer sur ces rendements du fait du pouvoir qu'il détient sur celle-ci. La notion de contrôle implique le pouvoir, l'exposition à des rendements variables et l'existence d'un lien entre les deux.
- Le contrôle est évalué sur une base continue.

Principale divergence en règles françaises

- Le contrôle se définit comme le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer avantage de ses activités. *[CRC 99-02 §1002]*

Étape 1 : Comprendre l'entité

- Le contrôle est généralement évalué au niveau d'une entité juridique. Toutefois, un investisseur peut détenir le contrôle seulement sur certains actifs ou passifs spécifiques de l'entité (appelée un « silo »), auquel cas le contrôle est évalué à ce niveau, lorsque certaines conditions sont remplies.
- La raison d'être et la conception de l'entité ne déterminent pas à elles seules le contrôle que détient l'investisseur sur l'entité, mais constituent des facteurs pouvant aider à juger si l'investisseur détient le contrôle. Dans l'analyse de la raison d'être et de la conception de l'entité, il est tenu compte des risques auxquels, de par sa conception, l'entité est exposée et de ceux qu'elle est destinée à transmettre aux parties participant à la transaction, ainsi que de l'exposition de l'investisseur à une partie ou à la totalité de ces risques.
- Les activités pertinentes de l'entité, soit les activités affectant de manière significative les rendements de l'entité, doivent être identifiées. Puis l'investisseur détermine si les décisions concernant les activités pertinentes sont prises sur la base des droits de vote.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Étape 2 : Le pouvoir détenu sur les activités pertinentes

- Lorsqu'il évalue s'il a le pouvoir sur les activités pertinentes de l'entité, l'investisseur tient seulement compte des droits substantiels relatifs à l'entité.
- Si les droits de vote sont pertinents pour l'évaluation de son pouvoir, l'investisseur prend en compte les droits de vote potentiels substantiels, les droits résultant d'autres accords contractuels et les facteurs indicatifs d'un pouvoir de fait (par exemple, l'investisseur détient une participation majoritaire et les autres détenteurs de droits de vote sont suffisamment dispersés).
- Si les droits de vote ne sont pas pertinents pour l'évaluation du pouvoir, l'investisseur prend en compte les éléments probants justifiant sa capacité pratique à diriger unilatéralement les activités pertinentes (facteur le plus important), les éléments indiquant qu'il a une relation privilégiée avec l'entité, et l'importance de son exposition à la variabilité des rendements. Une entité dans laquelle les droits de vote ne sont pas pertinents est généralement qualifiée d'entité structurée.

Principales divergences en règles françaises

- Seuls les droits de vote effectifs sont pris en compte pour l'appréciation du pouvoir (les droits de vote potentiels sont généralement exclus). *[CRC 99-02 §10051]*
- La notion de contrôle de fait est différente. Le contrôle de fait est démontré lorsque la société mère a désigné la majorité des membres des organes de direction pendant deux exercices successifs, ou présumé si pendant deux exercices successifs :
  - elle détient une fraction supérieure à 40 % des droits de vote,
  - aucun tiers ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure. *[CRC 99-02 §1002]*
- La notion d'entités pour lesquelles les droits de vote ne sont pas pertinents (ou entités structurées) n'existe pas. Il existe cependant des dispositions particulières pour l'appréciation du contrôle des entités ad hoc, et en particulier des entités ad hoc issues des opérations de cession de créances et des OPCVM. Ces dispositions diffèrent des IFRS.
  [CRC 99-02 §10052, avis CU CNC 2004-D (entités ad hoc issues d'opérations de cession de créances), communiqué du CNC de février 2005 (OPCVM)]

Étape 3 : Exposition aux rendements variables

- La définition des rendements est large et comprend non seulement les rendements directs, tels que les dividendes, les intérêts et les variations de juste valeur de la participation, mais également les rendements indirects, tels que les économies d'échelle, les économies de coût et toute autre synergie.

Principale divergence en règles françaises

- La notion d'exposition aux rendements variables n'existe pas.

Étape 4 : Lien entre pouvoir et rendements

- Lorsque l'investisseur (le décideur) est mandataire, il n'y a pas de lien entre pouvoir et rendements, et son pouvoir décisionnel délégué est considéré être détenu par le mandant.
- Pour déterminer s'il agit pour son propre compte, le décideur analyse :
  - les droits substantiels de révocation et autres droits détenus par une ou plusieurs parties,
  - si sa rémunération est conclue à des conditions de concurrence normales,
  - ses autres intérêts économiques,
  - ses relations dans leur ensemble avec les autres parties.
- Un investisseur prend en compte les droits des parties agissant pour son compte lorsqu'il évalue son contrôle sur l'entité.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Méthodes comptables

- Des méthodes comptables uniformes doivent être appliquées au sein du groupe.



Participations ne donnant pas le contrôle

- Les participations ne donnant pas le contrôle « ordinaires » correspondent aux droits de propriété actuels qui donnent droit à une quote-part de l'actif net de l'entité en cas de liquidation. Elles sont évaluées à la juste valeur, ou sur la base de leur quote-part dans les actifs nets identifiables de l'entreprise acquise, à la date d'acquisition (voir 2.6). Les « autres » participations ne donnant pas le contrôle sont généralement évaluées à la juste valeur.
- Une filiale subissant des pertes peut générer un solde débiteur de participations ne donnant pas le contrôle.
- Dans l'état de la situation financière, les participations ne donnant pas le contrôle sont classées en capitaux propres mais sont présentées séparément des capitaux propres attribuables aux propriétaires de la société mère.
- Le résultat net et les autres éléments du résultat global de la période sont répartis entre les participations ne donnant pas le contrôle et les propriétaires de la société mère.
- Une obligation d'achat de participations ne donnant pas le contrôle donne lieu à comptabilisation d'un passif financier (voir 7.3).

Principales divergences en règles françaises

- Les parts des autres actionnaires dans des entités consolidées correspondent à des « intérêts minoritaires ». Cette notion est plus restrictive que la notion de « participations ne donnant pas le contrôle ». Les intérêts minoritaires sont toujours évalués sur la base de leur quote-part dans les actifs nets identifiables de l'entreprise acquise, à la date d'acquisition. *[CRC 99-02 §210]*
- Ils ne peuvent pas être débiteurs (sauf en cas d'accord des minoritaires pour supporter les pertes). *[CRC 99-02 §270]*
- Une obligation d'achat d'intérêts minoritaires est un engagement hors bilan.

Transactions intragroupe

- Les transactions intragroupe sont éliminées entièrement.



Perte du contrôle

- Lors de la perte de contrôle d'une filiale, les actifs et passifs de la filiale et la valeur comptable des participations ne donnant pas le contrôle sont décomptabilisés. Les intérêts conservés éventuels sont réévalués à la juste valeur. Tout bénéfice ou toute perte qui en résulte est comptabilisé en résultat net. Les montants comptabilisés dans les autres éléments du résultat global de la filiale sont reclassés en résultat, conformément aux autres normes IFRS.

Principale divergence en règles françaises

- En cas de cession partielle entrainant la perte de contrôle, l'intérêt résiduel conservé n'est pas revalorisé. *[CRC 99-02 §23111 et 23112]*

Changement de la quote-part de détention des titres de participation tout en conservant le contrôle

- Tout changement de la quote-part de détention des titres de participation dans une filiale sans perte de contrôle est comptabilisé en tant que transaction au sein des capitaux propres et aucun profit ou perte n'est comptabilisé en résultat net.

Principales divergences en règles françaises

- En cas d'acquisition complémentaire : détermination d'un nouvel écart d'acquisition sans ré-estimation des actifs et passifs après la date de prise de contrôle. *[CRC 99-02 §230]*
- En cas de cession partielle sans perte de contrôle : constatation d'un résultat de cession consolidé en résultat net. *[CRC 99-02 §23110]*

Informations à fournir

- Des informations détaillées sur les entités consolidées mais également sur les entités structurées non consolidées sont requises.

Principale divergence en règles françaises

- De façon générale, les informations à fournir en annexe sont moins détaillées.

2.6 Regroupements d'entreprises

Textes applicables : IFRS 3, IFRS 13

Champ d'application

- Les regroupements d'entreprises sont comptabilisés selon la méthode de l'acquisition, à de rares exceptions près.

Principale divergence en règles françaises

- Sous certaines conditions strictes, une prise de contrôle rémunérée exclusivement ou presque exclusivement par émission d'actions peut être comptabilisée selon la méthode dérogatoire. Selon cette méthode, la valeur comptable des actifs nets de l'entité acquise est substituée au coût d'acquisition des titres sans revalorisation, et l'écart en résultant est imputé en capitaux propres. *[CRC 99-02 §21511]*

Identification d'un regroupement d'entreprises

- Un « regroupement d'entreprises » désigne une transaction ou tout autre événement qui permet à un acquéreur d'obtenir le contrôle d'une ou plusieurs entreprises.
- Une « entreprise » désigne un ensemble d'activités et d'actifs intégrés susceptible d'être exploité et géré afin de fournir un rendement à ses investisseurs sous forme de dividendes, de coûts réduits ou de tout autre avantage économique.

Principale divergence en règles françaises

- La notion de « regroupement d'entreprises » n'est pas définie.

Identification de l'acquéreur

- L'acquéreur d'un regroupement d'entreprises correspond à l'entité qui obtient le contrôle de la ou des entreprises.

Détermination de la date d'acquisition

- La date d'acquisition est la date à laquelle l'acquéreur obtient le contrôle de l'entreprise acquise, soit généralement la date de transfert des titres.



Contrepartie transférée

- La contrepartie transférée par l'acquéreur, généralement évaluée à la juste valeur à la date d'acquisition, peut inclure des actifs transférés, des passifs repris par l'acquéreur auprès des anciens propriétaires de l'entreprise acquise et des titres de capitaux propres émis par l'acquéreur.
- Toute contrepartie éventuelle (clauses d'ajustements de prix conditionnels) est obligatoirement comptabilisée à la juste valeur dans la contrepartie transférée en date d'acquisition. Si la contrepartie éventuelle est classée en tant qu'actif ou passif, elle est réévaluée à la juste valeur à chaque clôture, les variations de juste valeur étant comptabilisées en résultat net.
- Les frais engagés pour le regroupement d'entreprises sont exclus de la contrepartie transférée.

Principales divergences en règles françaises

- La notion de « contrepartie transférée » n'existe pas. Le règlement CRC 99-02 utilise la notion de « coût d'acquisition » des titres. *[CRC 99-02 §210]*
- Les frais d'acquisition engagés pour l'acquisition sont inclus dans le coût d'acquisition pour leur montant net d'impôt. *[CRC 99-02 §210]*
- Les ajustements de prix conditionnels ne sont comptabilisés dans le coût d'acquisition à la date d'acquisition que s'ils sont probables et estimés de manière fiable. Leur variation ultérieure affecte l'écart d'acquisition. *[CRC 99-02 §210]*

Détermination des éléments faisant partie d'un regroupement d'entreprises

- Tout élément ne faisant pas partie de la transaction du regroupement d'entreprises est comptabilisé en dehors de la « comptabilité d'acquisition ».

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Actifs identifiables acquis et passifs repris

- Les actifs identifiables acquis et les passifs repris sont comptabilisés séparément du goodwill à la date d'acquisition s'ils répondent à la définition d'actifs et de passifs et s'ils sont échangés dans le cadre du regroupement d'entreprises. Ils sont évalués à la date d'acquisition à leur juste valeur, à de rares exceptions près.

Principales divergences en règles françaises

- Le règlement CRC 99-02 utilise la notion d' « écart d'acquisition » qui ne coïncide pas tout à fait avec la notion de « goodwill ». *[CRC 99-02 §21]*
- Les parts de marché peuvent être constatées séparément de l'écart d'acquisition (voir 3.3).
- Aucun impôt différé n'est comptabilisé sur les actifs incorporels non amortis ne pouvant être vendus séparément de l'entité acquise (voir 3.13). *[CRC 99-02 §313]*
- Les actifs et passifs identifiables sont comptabilisés à leur « valeur d'entrée ». Les principes retenus pour la détermination de cette valeur d'entrée peuvent être la valeur de marché, la valeur de remplacement ou bien la méthode d'actualisation financière selon la nature des éléments. Cela se rapproche communément de la notion de juste valeur. *[CRC 99-02 §21121]*

Évaluation des participations ne donnant pas le contrôle

- L'acquéreur d'un regroupement d'entreprises peut choisir, pour chaque transaction, d'évaluer les participations ne donnant pas le contrôle « ordinaires » à leur juste valeur (auquel cas le goodwill est dit « complet »), ou sur la base de leur quote-part dans les actifs nets de l'entreprise acquise (auquel cas le goodwill est dit « partiel »), à la date d'acquisition.
- Les « autres » participations ne donnant pas le contrôle sont généralement évaluées à la juste valeur.



Principale divergence en règles françaises

- Les intérêts minoritaires sont évalués sur la base de leur quote-part dans les actifs nets identifiables de l'entreprise acquise, à la date de prise de contrôle (ce qui correspond à l'approche de « goodwill partiel » en IFRS). *[CRC 99-02 §21121]*

Goodwill ou gain résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses

- Le goodwill est évalué en tant que montant résiduel et comptabilisé en tant qu'actif. Il n'est pas amorti mais donne lieu à un test de dépréciation annuel (voir 3.3 et 3.10).
- Lorsque le montant résiduel est négatif (gain résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses), il est comptabilisé en résultat net de l'exercice d'acquisition, après avoir réexaminé les valeurs utilisées dans la comptabilité d'acquisition.

Principales divergences en règles françaises

- L'écart d'acquisition positif est obligatoirement amorti sur une durée qui reflète les hypothèses retenues et les objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition (voir aussi 3.3 et 3.10). *[CRC 99-02 §21130]*
- Lorsque l'écart d'acquisition est négatif, il est comptabilisé au passif, généralement en provisions, et rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les objectifs fixés lors de l'acquisition. *[CRC-99 02 §21131]*



Prise de contrôle par étapes

- Une participation antérieurement détenue dans l'entité acquise est réévaluée en juste valeur à la date d'acquisition par résultat.

Principale divergence en règles françaises

- Lors d'une augmentation du pourcentage d'intérêt dans une entité qui s'accompagne d'une prise de contrôle, la quote-part antérieurement détenue dans les actifs nets identifiables est réévaluée et l'impact de la réévaluation est imputé en capitaux propres. *[CRC 99-02 §221 et 222]*

Évaluation et comptabilisation ultérieures

- Les ajustements effectués à la comptabilité d'acquisition pendant la « période d'évaluation » reflètent des informations complémentaires sur les faits et circonstances existants à la date de l'acquisition. La période d'évaluation se termine au plus tard 12 mois après le regroupement d'entreprises.
- En règle générale, les éléments comptabilisés dans le cadre de la comptabilité d'acquisition sont évalués et comptabilisés ultérieurement au regroupement d'entreprises selon les normes IFRS applicables.

Principale divergence en règles françaises

- Le délai d'affectation s'étend jusqu'à la fin de l'exercice suivant celui au cours duquel l'acquisition a eu lieu. *[CRC 99-02 §2110]*



2.7 Écarts de conversion

Textes applicables : IAS 21, IAS 29

Détermination de la monnaie fonctionnelle

- Une entité évalue ses actifs, passifs, produits et charges dans sa monnaie fonctionnelle, qui correspond à la monnaie de l'environnement économique principal dans lequel elle exerce ses activités.

Principale divergence en règles françaises

- Les critères de détermination de la monnaie fonctionnelle sont moins précis et étroitement liés au caractère autonome ou non de l'entreprise. *[CRC 99-02 §320]*

Conversion des transactions en monnaie étrangère en monnaie fonctionnelle

- Les transactions qui ne sont pas libellées dans la monnaie fonctionnelle de l'entité représentent des transactions en monnaie étrangère ; les écarts de change afférents sont généralement comptabilisés en résultat net.

Principale divergence en règles françaises

- Les écarts de change latents liés à la conversion des transactions en monnaie étrangère ne sont pas toujours comptabilisés au compte de résultat. Dans les comptes sociaux, sauf cas particuliers, seules les pertes de change latentes sont comptabilisées en résultat via une provision pour pertes de change. Dans les comptes consolidés, la comptabilisation de tous les écarts de change latents en résultat est la méthode préférentielle mais il est également possible de maintenir le traitement réalisé dans les comptes sociaux.
[PCG art. 420-8, Avis CNC n° 2004-15 de juin 2004]

Conversion des états financiers des activités à l'étranger (de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation)

- Les états financiers des activités à l'étranger sont convertis comme suit de leur monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation :
  - les actifs et passifs sont convertis au cours de clôture,
  - les produits et charges sont convertis au cours en vigueur à la date des transactions ou au cours moyen si cela est approprié, et
  - les composantes des capitaux propres sont converties aux cours de change à la date des transactions.
- Le goodwill et les ajustements de juste valeur constatés lors d'un regroupement d'entreprises qui sont relatifs à une activité à l'étranger sont considérés comme des actifs de l'activité à l'étranger et se trouvent donc exprimés dans sa monnaie fonctionnelle.
- Les écarts de conversion liés à la conversion des états financiers des activités à l'étranger sont comptabilisés dans les autres éléments du résultat global et accumulés dans une composante séparée des capitaux propres. Les montants attribuables aux participations ne donnant pas le contrôle sont comptabilisés en tant que tels.

Principales divergences en règles françaises

- Si la monnaie locale est différente de la monnaie fonctionnelle, alors la conversion de la monnaie locale à la monnaie fonctionnelle est réalisée selon la méthode du « cours historique ». La conversion de la monnaie fonctionnelle à la monnaie de présentation est ensuite réalisée comme en IFRS, en méthode dite du « cours de clôture ». *[CRC 99-02 §320]*
- Le traitement des écarts d'acquisition et écarts d'évaluation relatifs à des entreprises étrangères n'est pas précisé. Il existe en pratique trois approches possibles :
  - les écarts d'acquisition et les écarts d'évaluation sont considérés comme des actifs de l'entreprise étrangère acquise,
  - les écarts d'acquisition et les écarts d'évaluation sont considérés comme des actifs de l'entreprise acquéreuse, ou
  - les écarts d'acquisition sont considérés des actifs de l'entreprise acquéreuse et les écarts d'évaluation sont considérés des actifs de l'entreprise étrangère acquise.

Activités à l'étranger dont la monnaie fonctionnelle est celle d'une économie hyperinflationniste

- Si la monnaie fonctionnelle d'une activité à l'étranger est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les états financiers sont ajustés pour tenir compte du pouvoir d'achat à la date de clôture (voir 2.10) avant d'être convertis dans une monnaie de présentation sur la base du cours de clôture.
- Si la monnaie de présentation n'est pas celle d'une économie hyperinflationniste, les montants comparatifs ne sont pas retraités.

Principale divergence en règles françaises

- Dans une économie hyperinflationniste, la monnaie locale ne peut pas être la monnaie fonctionnelle. L'entité doit faire un choix entre :
  - conversion au cours historique dans la devise fonctionnelle (généralement la devise communément employée) puis conversion selon la méthode du cours de clôture en monnaie de présentation.
  - correction préalable des effets de l'inflation puis conversion selon la méthode du cours de clôture en monnaie de présentation. *[CRC 99-02 §320]*

Vente ou liquidation d'une activité à l'étranger

- Si une entité cède entièrement sa participation dans une activité à l'étranger ou si, à la suite d'une cession partielle, elle perd le contrôle d'une filiale à l'étranger, ou ne conserve ni le contrôle conjoint ni l'influence notable sur un partenariat ou une entreprise associée, les écarts de conversion accumulés comptabilisés dans les autres éléments du résultat global sont reclassés en résultat net.
- La cession partielle d'une filiale à l'étranger sans perte de contrôle entraîne le reclassement proportionnel des écarts de conversion accumulés dans les autres éléments du résultat global en participations ne donnant pas le contrôle.
- La cession partielle d'un partenariat ou d'une entreprise associée avec maintien du contrôle conjoint ou de l'influence notable entraîne un reclassement proportionnel des écarts de conversion accumulés en autres éléments du résultat global en résultat net.



Principale divergence en règles françaises

- En cas de vente partielle d'une activité à l'étranger, avec ou sans perte de contrôle, une quote-part des écarts de conversion est reclassée au compte de résultat. *[CRC 99-02 §32011]*

2.8 Méthodes comptables, erreurs et estimations

Textes applicables : IAS 1, IAS 8

Choix des méthodes comptables

- Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.
- Lorsque les IFRS ne couvrent pas un sujet donné, le management utilise son jugement tout en respectant la hiérarchie de la littérature comptable prévue par les IFRS.
- Sauf autorisation spécifique prévue par les IFRS, les méthodes comptables sont appliquées de manière cohérente et permanente à tous les éléments de même nature.

Changements de méthode comptable et corrections d'erreur sur exercices antérieurs

- Les méthodes comptables sont modifiées suite à une nouvelle norme, un amendement, ou de façon volontaire, si la nouvelle méthode fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.
- De manière générale, les changements de méthode comptable et corrections d'erreur sur exercices antérieurs sont comptabilisés en ajustant les capitaux propres d'ouverture du premier exercice présenté et en retraitant les informations comparatives, à moins qu'il soit impraticable de le faire.

Principales divergences en règles françaises

- Les cas de changements de méthodes comptables sont très restrictifs :
  - un texte le requiert, ou
  - un changement exceptionnel est intervenu dans la situation du commerçant et le changement permet de fournir une meilleure information, ou
  - le changement consiste à adopter une méthode préférentielle.



- En cas de correction d'erreur : l'impact est comptabilisé en résultat de la période, sauf exception. Il n'y a pas de retraitement des périodes antérieures présentées.
- En cas de changement de méthode comptable :
  - L'impact est calculé de manière rétrospective et comptabilisé au sein des capitaux propres à l'ouverture de l'exercice courant (et non à celle du premier exercice présenté). Il n'y a pas de retraitement des périodes antérieures présentées.
  - Pour les comptes sociaux, il est possible de comptabiliser l'impact en résultat de la période si cela est justifié par des raisons fiscales.

[Code de Commerce L123-17, PCG art.121-5, 122-1, 122-2, 122-5]

Changements d'estimations comptables

- Les changements d'estimations comptables sont comptabilisés de manière prospective.
- Lorsqu'il est difficile de déterminer si un changement résulte d'un changement de méthode comptable ou d'estimation, ce changement doit être traité comme un changement d'estimation.

Changement de classement ou de présentation

- Si le classement ou la présentation d'éléments dans les états financiers sont modifiés, les informations comparatives sont retraitées, à moins qu'il soit impraticable de le faire.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'y a pas de retraitement des informations comparatives.
  [Code de Commerce L123-17, PCG art.121-5, 122-1, 122-2, 122-5]

Incertitudes relatives aux estimations et jugements comptables clés

- Les jugements ayant un impact significatif sur les états financiers et les sources principales d'incertitude relatives aux estimations doivent faire l'objet d'une information en annexe.



2.9 Événements postérieurs à la date de clôture

Textes applicables : IAS 1, IAS 10

Événements donnant lieu à des ajustements

- Les états financiers sont ajustés pour refléter des événements survenant entre la date de clôture et la date d'arrêté des états financiers, si ces événements contribuent à confirmer des conditions qui existaient à la date de clôture.

Événements ne donnant pas lieu à des ajustements

- Les états financiers ne sont pas ajustés au titre d'événements résultant de conditions survenant après la date de clôture, sauf lorsque l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée.

Identification des événements

- Il est nécessaire d'identifier les causes sous-jacentes d'un événement et la date à laquelle ce dernier survient pour déterminer s'il s'agit d'un événement déclenchant ou non un ajustement.

Classement en éléments courants ou non courants

- Le classement des passifs en courants ou non courants se base sur les circonstances existant à la date de clôture.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'y a pas d'obligation de classer les éléments en courants ou non courants dans le bilan.

Résultat par action

- Le résultat par action est retraité pour inclure l'effet sur le nombre d'actions de certaines transactions en actions survenant après la date de clôture.

Continuité d'exploitation

- Si le management estime que la continuité d'exploitation de l'entité est remise en cause entre la date de clôture et la date d'arrêté des états financiers, les états financiers ne sont pas préparés sur une base de continuité d'exploitation.

Principale divergence en règles françaises

- Si l'événement n'a pas de lien direct prépondérant avec une situation existant à la clôture, les états financiers ne sont pas ajustés pour prendre en compte un événement postérieur à la date de clôture qui indiquerait que le principe de la continuité d'exploitation n'est plus approprié. Une information est donnée en annexe.
[PCG art. 831-2 et 831-4]



2.10 Hyperinflation

Textes applicables : IAS 21, IAS 29, IFRIC 7

Dispositions générales

- Si la monnaie fonctionnelle d'une entité correspond à celle d'une économie hyperinflationniste, ses états financiers sont ajustés pour exprimer tous les éléments dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture de présentation de l'information financière.

Principale divergence en règles françaises

- Les règles françaises ne traitent que le cas de groupes ayant des participations situées dans une économie en hyperinflation (et les méthodes de conversion à appliquer dans ce cas sont décrites en 2.7) alors qu'IAS 29 s'applique également lorsque l'entité présentant les états financiers a elle-même pour devise fonctionnelle celle d'une économie hyperinflationniste. *[CRC 99-02 §3211]*

Indicateurs d'hyperinflation

- L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays. Déterminer s'il y a hyperinflation est affaire de jugement.

Le retraitement des états financiers en hyperinflation

- **Étape 1 :** Retraiter l'état de la situation financière à l'ouverture de la période en appliquant à tous les éléments le changement de l'indice des prix au cours de la période actuelle.
- **Étape 2 :** Retraiter l'état de la situation financière à la clôture de la période en ajustant les éléments non monétaires au pouvoir d'achat actuel.
- **Étape 3 :** Retraiter le compte de résultat et les autres éléments du résultat global.
- **Étape 4 :** Calculer le gain ou la perte sur la position monétaire nette.



Principale divergence en règles françaises

- Il existe deux méthodes pour convertir les comptes de participations situées dans des économies en hyperinflation (voir 2.7).

Économie cessant d'être hyperinflationniste

- Si la monnaie fonctionnelle d'une entité cesse d'être hyperinflationniste, les montants reportés dans les derniers états financiers retraités de l'hyperinflation sont utilisés comme base des valeurs comptables dans les états financiers ultérieurs.





ÉTAT DE LA SITUATION FINANCIÈRE

3.1 Généralités

Texte applicable : IAS 1

Format de l'état de la situation financière

- Les IFRS imposent la présentation de certains éléments dans l'état de la situation financière, mais sans format particulier.
- D'une manière générale, l'état de la situation financière d'une entité présente les actifs et passifs en distinguant les éléments courants des éléments non courants. Toutefois, une entité peut présenter ses actifs et passifs par ordre de liquidité si cela permet une information fiable et plus pertinente.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, le plan comptable général est généralement utilisé pour le classement des éléments d'actif et de passif. Dans les comptes consolidés, seul un modèle indicatif est fourni avec des rubriques minimales qui induisent une présentation proche de celle du PCG. *[PCG, CRC 99-02 §40]*
- Il n'y a pas de distinction courant / non-courant au bilan. Le classement des passifs en court terme ou long terme apparaît en général dans les notes annexes sous la forme d'un échéancier des créances et des dettes. *[PCG]*

Éléments courants ou non courants

- Un actif est classé en tant qu'actif courant si on s'attend à ce qu'il soit réalisé dans le cycle d'exploitation normal ou dans les 12 mois suivant la clôture, s'il est détenu à des fins de transaction ou s'il s'agit de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie.
- Un passif est classé en tant que passif courant si on s'attend à ce qu'il soit réglé dans le cycle d'exploitation normal ou dans les 12 mois suivant la clôture, s'il est détenu à des fins de transaction, ou si aucun droit inconditionnel ne permet de différer le règlement du passif pour au moins 12 mois après la clôture.



- Un passif payable sur demande, en raison d'un manquement à certaines dispositions, est classé comme courant même si le prêteur a accepté, entre la date de clôture et la date de publication des états financiers, de ne pas exiger son paiement.
- Les actifs et passifs faisant partie du besoin en fond de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal sont classés comme courants même si leur règlement est censé intervenir plus de 12 mois après la date de clôture.

Compensation

- Les actifs financiers et passifs financiers sont compensés si certaines conditions sont remplies. De manière similaire, les soldes d'impôts sur le résultat sont compensés dans certaines conditions. Les autres actifs non financiers et passifs non financiers ne peuvent pas être compensés.

Principale divergence en règles françaises

- La compensation des actifs et les passifs financiers est interdite sauf lorsqu'elle est prévue par des dispositions spécifiques, qui peuvent différer des IFRS. *[Code de Commerce L 123-19 et PCG art. 112-2]*

3.2 Immobilisations corporelles

Textes applicables : IFRS 13, IAS 16, IFRIC 1, IFRIC 18
A venir : IFRS 15, amendements à IAS 16

Comptabilisation initiale

- Les immobilisations corporelles sont initialement comptabilisées au coût, lorsqu'on en acquiert le contrôle.
- Le coût comprend les frais d'acquisition tels que les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes. Il comprend également toutes les dépenses directement attribuables au transfert de l'actif jusqu'à son lieu d'exploitation et à sa mise en état pour permettre son exploitation de la manière prévue.
- Le coût comprend l'estimation du coût relatif au démantèlement et à l'enlèvement ainsi qu'à la remise en état du site.
- Le coût comprend le cas échéant les coûts d'emprunt (voir 4.6).
- Si le règlement est différé au-delà des termes habituels de crédit, le coût de l'immobilisation correspond au prix comptant équivalent. L'effet de désactualisation est comptabilisé en résultat net sauf s'il correspond à un coût d'emprunt.

Principales divergences en règles françaises

- La notion de contrôle est également retenue en règles françaises mais il existe des exceptions à ce principe général.
- Dans les comptes sociaux, les frais d'acquisition des immobilisations peuvent être soit inclus dans le coût d'acquisition soit comptabilisés en charges. *[PCG art. 213-8]*
- Le coût de l'immobilisation n'est pas affecté si le règlement est différé (voir principe du nominalisme en 1.2).
- Les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges de la période soit incorporés au coût de l'actif.
[Code de Commerce R 123-178-2 et PCG art. 213-9.1]

Évaluation ultérieure

- Les dépenses ultérieures sont immobilisées lorsqu'il est probable qu'elles génèreront des avantages économiques futurs.
- Les variations ultérieures d'obligations au titre du démantèlement ou de la remise en état sont généralement ajoutées ou déduites du coût de l'actif à laquelle elles correspondent, l'effet de désactualisation étant comptabilisé en résultat net.

Amortissement

- Les immobilisations corporelles sont amorties sur leur durée d'utilité estimée.
- Les estimations de durée d'utilité et de valeur résiduelle ainsi que le mode d'amortissement, sont revus au minimum à chaque date de clôture. Tout changement est comptabilisé de façon prospective en tant que changement d'estimation.

Principale divergence en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, des amortissements dérogatoires peuvent être comptabilisés pour la différence entre la durée d'utilisation et la durée d'amortissement fiscalement admise.
[PCG art. 214-4]

Comptabilisation des composants

- Lorsqu'une immobilisation corporelle comprend des composants individuels pour lesquels des modes d'amortissement et des taux différents sont appropriés, chaque composant est amorti séparément.
- Les inspections et révisions majeures qui ont lieu à intervalles réguliers sont identifiées séparément et comptabilisées en tant que composant.

Principale divergence en règles françaises

- Les dépenses de gros entretien et de grandes visites peuvent être comptabilisées soit sous forme de composants soit sous forme de provisions pour gros entretien et grandes visites (voir aussi 3.12).
[PCG art. 214-9]

Réévaluations

- Les immobilisations corporelles peuvent être réévaluées à la juste valeur si celle-ci peut être évaluée de façon fiable. Tous les éléments d'une même classe sont évalués en même temps et les réévaluations sont tenues à jour.
- Lorsque le modèle de la réévaluation est choisi, les changements de juste valeur sont généralement comptabilisés dans les autres éléments du résultat global.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'y a pas de possibilité de réévaluation isolée pour une classe d'actifs. Toute réévaluation doit être pratiquée pour l'ensemble des immobilisations corporelles et financières. Une réévaluation peut être pratiquée de façon ponctuelle.
[Code de Commerce L 123-18 et PCG art. 214-27]

Sorties et cessions

- Le profit ou la perte sur cession correspond à la différence entre le produit net perçu et la valeur comptable de l'actif.
- Les indemnités compensant une perte sur cession ou une perte de valeur d'une immobilisation corporelle sont comptabilisées en résultat net lorsqu'elles sont exigibles.



3.3 Immobilisations incorporelles et goodwill

Textes applicables : IFRS 3, IFRS 13, IAS 38, IFRIC 12, SIC-32
A venir : IFRS 15, amendements à IAS 38

Définitions

- Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique.
- Une immobilisation incorporelle est identifiable si elle est séparable ou résulte de droits contractuels ou légaux.
- Les parts de marché ne répondent pas à la définition d'actif incorporel et ne sont pas reconnues séparément du goodwill.

Principales divergences en règles françaises

- Les parts de marché peuvent être reconnues en immobilisations incorporelles séparément de l'écart d'acquisition dans les comptes consolidés. *[Avis CU CNC n°2006-E de décembre 2006]*
- Les fonds commerciaux constituent par exception des immobilisations incorporelles dans les comptes sociaux. *[PCG art. 942-20]*

Comptabilisation et évaluation initiales

- D'une manière générale, les immobilisations incorporelles sont initialement évaluées au coût. Le coût comprend les frais d'acquisition tels que les droits de mutation, honoraires, commissions et frais d'actes.
- L'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle dépend de son origine : acquise de manière isolée ou dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, ou générée en interne.
- Le goodwill n'est comptabilisé que dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et évalué en tant que valeur résiduelle.
- Les dépenses internes de développement sont immobilisées si certaines conditions sont remplies. Ces conditions d'immobilisation sont appliquées à toutes les immobilisations incorporelles développées en interne.
- Les dépenses internes de recherche sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.
- Les dépenses relatives à du goodwill généré en interne, aux listes de clients, à une phase de démarrage, à la formation, aux activités de publicité et de promotion, à une relocalisation ou à une réorganisation sont comptabilisées en charges. Les frais d'établissement sont également comptabilisés en charges.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, les frais d'acquisition des immobilisations peuvent être soit inclus dans le coût d'acquisition, soit comptabilisés en charges. *[PCG art. 213-8]*
- Les dépenses internes de développement, si elles répondent à certains critères, peuvent être soit activées (ce qui constitue la méthode préférentielle), soit comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle elles sont encourues. *[Code de Commerce R 123-186 et PCG art. 212-3.2]*
- Les frais d'établissement peuvent être comptabilisés soit en charges (ce qui constitue la méthode préférentielle), soit en immobilisations. *[Code de Commerce R 123-186 et PCG art. 212-9]*

Durée d'utilité indéterminée

- Le goodwill et les autres immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ne sont pas amortis, mais sujets à un test de dépréciation au moins une fois par an.

Principales divergences en règles françaises

- L'écart d'acquisition est obligatoirement amorti sur une durée qui reflète les hypothèses retenues et les objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition (voir aussi 2.6 et 3.10). Il ne donne pas lieu à un test de dépréciation annuel systématique. *[CRC 99-02 §21130]*
- Les immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée ne sont pas soumises à un test de dépréciation annuel mais uniquement en cas d'indice de perte de valeur. *[PCG art. 214-16]*

Durée d'utilité déterminée

- Les immobilisations incorporelles à durée d'utilité déterminée sont amorties sur leur durée d'utilité estimée.

Dépenses ultérieures

- Les dépenses ultérieures relatives aux immobilisations incorporelles sont immobilisées seulement si ces dernières répondent à la définition des immobilisations incorporelles et si les critères de comptabilisation sont respectés.

Réévaluations

- Les immobilisations incorporelles peuvent être réévaluées à la juste valeur seulement si un marché actif existe.

Principale divergence en règles françaises

- La réévaluation des immobilisations incorporelles n'est pas prévue. *[Code de Commerce L 123-18 et PCG art. 214-27]*

Sorties et cessions

- Le profit ou la perte sur cession correspond à la différence entre le produit net perçu et la valeur comptable de l'actif.



3.4 Immeubles de placement

Textes applicables : IFRS 13, IAS 16, IAS 17, IAS 40

Champ d'application

- Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou construction) détenu pour en retirer des loyers, pour réaliser une plus-value en capital ou les deux.
- Un bien immobilier détenu par un preneur dans le cadre d'un contrat de location simple peut être classé en immeuble de placement si :
  - le bien immobilier répond au reste de la définition d'un immeuble de placement, et
  - le preneur évalue tous ses immeubles de placement à la juste valeur.
- Une partie d'un bien immobilier à double usage est classée en immeuble de placement, seulement si cette partie pourrait être vendue ou louée dans le cadre d'un contrat de location-financement. Autrement, le bien immobilier est classé en totalité en immobilisation corporelle, sauf si la partie du bien immobilier utilisée pour l'usage de l'entité n'est pas significative.
- Si un bailleur propose des services annexes, le bien immobilier est classé en immeuble de placement si ces services représentent une partie peu significative de l'accord global.

Comptabilisation et évaluation

- Les immeubles de placement sont initialement comptabilisés au coût.
- Après la comptabilisation initiale, tout immeuble de placement est évalué :
  - selon le modèle de la juste valeur - sous réserve de certaines exceptions limitées, ou
  - selon le modèle du coût.
- Lorsque le modèle de la juste valeur est choisi, les variations de juste valeur sont comptabilisées en résultat net.
- Les dépenses ultérieures sont immobilisées uniquement lorsqu'il est probable qu'elles génèreront des avantages économiques futurs.

Reclassement

- Les transferts d'immeubles de placement à immobilisations corporelles ou inversement sont faits seulement en cas de changement de l'utilisation du bien immobilier.
- L'intention de vendre un immeuble de placement sans réaménagement ne justifie pas le reclassement d'un immeuble de placement en stock ; le bien immobilier continue à être classé en immeuble de placement jusqu'à ce qu'il soit cédé, sauf s'il est classé comme étant détenu en vue de la vente.

Informations à fournir

- Les informations à fournir relatives à la juste valeur de l'ensemble des immeubles de placement sont requises, quel que soit le modèle d'évaluation choisi.

Principale divergence en règles françaises

- La notion d'immeuble de placement n'existe pas en règles françaises. Les biens immobiliers sont classés en immobilisations corporelles s'ils sont destinés à la location ou en stocks s'ils sont destinés à la vente (par exemple, pour les promoteurs ou marchands de biens). Ils ne sont pas comptabilisés en juste valeur, mais selon les dispositions habituelles relatives aux immobilisations corporelles ou aux stocks selon le cas.

3.5 Participations dans des entreprises associées et méthode de la mise en équivalence

Texte applicable : IAS 28

Identification d'une entreprise associée

- La définition d'une entreprise associée se base sur le concept d'influence notable, qui implique le pouvoir de prendre part aux politiques financières et opérationnelles.
- Il existe une présomption réfutable selon laquelle une entité a une influence notable si elle détient au moins 20 % des droits de vote d'une autre entité.
- Les droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables sont pris en compte dans l'évaluation de l'influence notable.

Principale divergence en règles françaises

- Seuls les droits de vote effectifs sont pris en compte (les droits de vote potentiels sont généralement exclus). *[CRC 99-02 §10051]*

Champ d'application de la méthode de la mise en équivalence et exceptions

- En général, les entreprises associées et coentreprises sont comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence dans les états financiers.
- Les organismes de capital-risque, fonds commun de placement, sociétés d'investissement à capital variable et autres entités similaires peuvent choisir de comptabiliser leurs participations dans des entreprises associées et coentreprises à la juste valeur par le biais du compte de résultat.
- La méthode de la mise en équivalence ne s'applique pas si les conditions de classification comme détenus en vue de la vente sont remplies (voir 5.4).



Principales divergences en règles françaises

- Seules les entreprises sous influence notable sont consolidées par mise en équivalence. Les entreprises sous contrôle conjoint sont consolidées par intégration proportionnelle. *[CRC 99-02 §110]*
- Il existe une exemption de consolidation des entreprises sous influence notable si et seulement si elles ont été acquises uniquement en vue d'être cédées. *[CRC 99-02 §101]*

Application de la méthode de mise en équivalence

- En appliquant la méthode de la mise en équivalence, les méthodes comptables de l'entreprise associée ou de la coentreprise doivent être conformes à celles de l'investisseur.
- Le goodwill généré par l'acquisition d'une participation dans une entreprise associée ou coentreprise est inclus dans la valeur comptable de la participation. Si un goodwill négatif résulte de l'acquisition, celui-ci est comptabilisé en résultat net sur l'exercice d'acquisition.
- Si l'entreprise mise en équivalence subit des pertes, la valeur comptable des participations de l'investisseur est au maximum ramenée à zéro. Toute perte supplémentaire n'est comptabilisée au passif de l'investisseur que dans la limite de son obligation à financer les pertes ou de ses paiements effectués pour le compte de l'entreprise mise en équivalence.
- Les profits et pertes latents relatifs aux transactions avec les entreprises mises en équivalence sont éliminés à concurrence de la quote-part d'intérêt de l'investisseur dans l'entreprise mise en équivalence.

Principales divergences en règles françaises

- Des différences peuvent apparaître dans le traitement de transactions particulières comptabilisées par l'entreprise mise en équivalence (par exemple les transactions portant sur les capitaux propres).
- L'écart d'acquisition généré par l'acquisition d'une participation dans une entreprise mise en équivalence est présenté distinctement comme les écarts d'acquisition relatifs aux filiales consolidées par intégration globale. S'il est négatif, il est rapporté au résultat sur une durée qui reflète les hypothèses retenues et objectifs fixés lors de l'acquisition. *[CRC 99-02 §291 et 2113]*



- Si l'entreprise mise en équivalence subit des pertes, la part négative des capitaux propres est portée en provision si l'entreprise détentrice a l'obligation ou l'intention de ne pas se désengager financièrement de sa participation. *[CRC 99-02 §292]*

Changements de statut des entreprises mises en équivalence

- Lors de la perte d'influence notable ou de contrôle conjoint résultant en un arrêt de la méthode de la mise en équivalence, toute participation conservée est réévaluée à la juste valeur et l'impact de cette réévaluation est pris en compte dans le calcul des profits et pertes liés à la transaction comptabilisés en résultat net. Les montants comptabilisés dans les autres éléments du résultat global sont reclassés en résultat net ou transférés en capitaux propres, conformément aux autres normes applicables.
- Les IFRS ne précisent pas le traitement à appliquer lorsqu'il y a augmentation d'intérêt dans une entreprise associée ou coentreprise demeurant mise en équivalence. A notre avis, un goodwill est calculé sur l'écart entre le coût d'acquisition et la quote-part complémentaire acquise dans les actifs nets identifiables, sans réévaluation de la quote-part antérieurement détenue.
- Voir 2.6 lorsqu'il y a prise de contrôle d'une entreprise précédemment mise en équivalence (prise de contrôle par étape).

Principales divergences en règles françaises

- Lors d'une augmentation du pourcentage d'intérêt dans une entreprise qui reste mise en équivalence, la quote-part antérieurement détenue est réévaluée. *[CRC 99-02 §294]*
- Lors d'une cession partielle avec perte d'influence notable, la quote-part conservée n'est pas réévaluée. *[CRC 99-02 §23112]*

3.6 Partenariats

Textes applicables : IFRS 11, IFRS 12
A venir : amendements à IFRS 11

Identification des partenariats

- Un partenariat est une activité/entreprise sur laquelle deux parties ou plus exercent un contrôle conjoint. Il existe deux types de partenariats : les activités conjointes et les coentreprises.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas d'équivalent aux notions d'activité conjointe et coentreprise. Le règlement CRC 99-02 ne prévoit que le traitement des « entreprises » sous contrôle conjoint. Lorsque les activités sous contrôle conjoint ne sont pas logées dans des « entreprises », elles sont comptabilisées conformément aux règles générales s'appliquant dans les comptes sociaux.
  [CRC 99-02 §110]

Classement des partenariats

- Dans le cas d'une activité conjointe, l'accord contractuel confère aux parties au partenariat des droits sur les actifs, et des obligations au titre des passifs, relatifs au partenariat.
- Dans le cas d'une coentreprise, l'accord contractuel confère aux parties au partenariat des droits sur l'actif net relatif au partenariat.
- Un partenariat non structuré sous forme de véhicule distinct est une activité conjointe.
- Un partenariat structuré sous forme de véhicule distinct peut être une activité conjointe ou une coentreprise. Le classement dépend de la forme juridique du véhicule, des accords contractuels et des « autres faits et circonstances ».

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas d'équivalent aux notions d'activité conjointe et coentreprise (voir supra).



Comptabilisation des partenariats

- Un coentrepreneur doit comptabiliser ses intérêts dans une coentreprise de manière identique à celle utilisée dans le cadre d'une participation dans une entreprise associée, c'est-à-dire selon la méthode de la mise en équivalence (voir 3.5).
- Un coparticipant comptabilise les actifs, passifs et transactions relatifs à son implication dans une activité conjointe, y compris sa quote-part dans ceux générés conjointement. Ces actifs, passifs et transactions sont comptabilisés conformément aux normes IFRS applicables.
- Une partie impliquée dans une coentreprise, mais qui n'en exerce pas le contrôle conjoint, comptabilise sa participation comme instrument financier ou selon la méthode de mise en équivalence si elle exerce une influence notable (voir 3.5).
- Une partie impliquée dans une activité conjointe, mais qui n'en exerce pas le contrôle conjoint, comptabilise les actifs, passifs et transactions, y compris sa quote-part dans ceux générés conjointement, si elle a des droits sur les actifs et des obligations relatives aux passifs de l'activité conjointe.

Principales divergences en règles françaises

- Les entreprises sous contrôle conjoint sont consolidées par intégration proportionnelle. *[CRC 99-02 §110]*
- Les activités sous contrôle conjoint non logées dans des « entreprises » sont comptabilisées conformément aux règles générales s'appliquant dans les comptes sociaux. Cela peut différer des règles de comptabilisation des activités conjointes.

3.7 [Vide]

La thématique historiquement traitée dans cette section a été réallouée suite à l'évolution du référentiel IFRS.

3.8 Stocks

Texte applicable : IAS 2
A venir : IFRS 15

Définition

- Les stocks sont des actifs :
  - détenus en vue de la vente dans le cours normal de l'activité (produits finis),
  - en cours de production pour une telle vente (en cours),
  - sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services (matières premières et consommables).

Évaluation

- Généralement, les stocks sont évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.
- Le coût comprend toute dépense directe, engagée pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent, dont les frais généraux attribuables. Il comprend également les coûts d'emprunt le cas échéant (voir 4.6).
- Le coût des stocks est généralement déterminé en utilisant la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré. La méthode du dernier entré - premier sorti (DEPS) est interdite.
- Les autres techniques d'évaluation du coût, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées si leur résultat est proche du coût réel.
- Si la valeur nette de réalisation d'un élément ayant été déprécié augmente ultérieurement, la dépréciation est reprise.

Principales divergences en règles françaises

- Les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges de la période soit incorporés au coût de l'actif.
  [Code de Commerce R 123-178-2 et PCG art. 213-9.1]
- En pratique, d'autres divergences peuvent survenir dans l'évaluation du coût des stocks, en l'absence de dispositions précises en règles françaises, par exemple concernant les coopérations commerciales, les escomptes ou les frais de transport.

Comptabilisation en charges

- Le coût des stocks est comptabilisé en charges lorsque le stock est vendu.



3.9 Actifs biologiques

Textes applicables : IFRS 13, IAS 41
A venir : amendements à IAS 41

Champ d'application

- Les animaux ou plantes vivantes entrent dans le champ d'application de la norme, s'ils sont sujets à un processus de gestion de transformation biologique.

Évaluation

- Les actifs biologiques sont évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sauf s'il est impossible d'évaluer la juste valeur de manière fiable, auquel cas ils sont évalués au coût.
- Les profits et pertes liés aux variations de juste valeur diminuée des coûts de la vente sont comptabilisés en résultat net.

Produit agricole

- Le produit agricole récolté à partir des actifs biologiques est évalué à sa juste valeur diminuée des coûts de la vente au moment de la récolte. La norme concernant les stocks s'applique en général après la récolte (voir 3.8).

Principale divergence en règles françaises

- Les animaux ou plantes vivantes sont généralement classés soit en immobilisations soit en stocks en fonction de leur destination. *[PCG agricole et avis CNC n°2002-15 portant sur les règles comptables applicables aux sociétés d'épargne forestière]*



3.10 Dépréciation des actifs non financiers

Textes applicables : IFRS 13, IAS 36, IFRIC 10

Champ d'application

- IAS 36 couvre la dépréciation d'une variété d'actifs non financiers, dont :
  - les immobilisations corporelles,
  - les immobilisations incorporelles et le goodwill, et
  - les participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises.

Identification du niveau auquel les actifs sont soumis à des tests de dépréciation

- Dans la mesure du possible, un test de dépréciation est réalisé au niveau de chaque actif individuel. Autrement, les actifs font l'objet de tests de dépréciation au sein d'unités génératrices de trésorerie (UGT). Le goodwill est toujours soumis à un test de dépréciation au niveau d'une UGT ou d'un groupe d'UGT.
- Une UGT est le plus petit groupe d'actifs qui génère des entrées de trésorerie résultant de leur utilisation continue, largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.
- Le goodwill est affecté aux UGT ou groupes d'UGT susceptibles de bénéficier des synergies du regroupement d'entreprises ayant généré le goodwill en question. Cette affectation se base sur le niveau auquel le goodwill fait l'objet d'un suivi pour les besoins de gestion interne, avec pour limite la taille des secteurs opérationnels de l'entité avant regroupement (voir 5.2).

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas d'équivalent à la notion d'UGT. Cependant, les dispositions des normes IFRS sont souvent utilisées en pratique pour définir le niveau auquel les tests de dépréciation sont effectués.

Quand faut-il effectuer un test de dépréciation ?

- Les tests de dépréciation sont requis lorsqu'il existe un indice de perte de valeur.
- Un test de dépréciation annuel est requis pour le goodwill et les immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service, ou qui ont une durée d'utilité indéterminée. Ce test de dépréciation peut être effectué à tout moment au cours d'un exercice, à condition qu'il soit effectué au même moment chaque année.

Principale divergence en règles françaises

- L'écart d'acquisition est obligatoirement amorti sur une durée qui reflète les hypothèses retenues et les objectifs fixés et documentés lors de l'acquisition (voir aussi 2.6 et 3.3). Il ne donne pas lieu à un test de dépréciation annuel systématique. *[CRC 99-02 §21130]*

Évaluation d'une perte de valeur

- Une perte de valeur est comptabilisée si la valeur comptable d'un actif ou d'une UGT est supérieure à la valeur la plus élevée entre sa juste valeur diminuée des coûts de la sortie et sa valeur d'utilité.
- L'estimation des flux de trésorerie futurs utilisés pour calculer la valeur d'utilité est spécifique à l'entité, et n'est pas nécessairement identique à celle des intervenants du marché. Le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité reflète l'évaluation du marché des risques spécifiques à l'actif ou à l'UGT, ainsi que la valeur temps de l'argent.

Principale divergence en règles françaises

- Une perte de valeur est comptabilisée lorsque la valeur actuelle d'un actif est inférieure à sa valeur nette comptable. La valeur actuelle est définie comme la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage. La notion de valeur vénale est a priori proche de la notion de juste valeur, cependant les règles françaises n'incluent pas de dispositions détaillées concernant ses modalités de détermination. La valeur d'usage correspond à l'estimation des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie, sans plus de précision. *[PCG art. 214-6]*



Comptabilisation d'une perte de valeur

- Une perte de valeur au niveau d'une UGT est tout d'abord affectée à tout goodwill, puis aux autres actifs de l'UGT entrant dans le champ d'application d'IAS 36, au prorata de leur valeur comptable.
- Une perte de valeur est généralement comptabilisée en résultat.

Reprise d'une perte de valeur

- Toute perte de valeur, autre que la perte de valeur d'un goodwill, peut faire l'objet d'une reprise si certaines conditions sont remplies. En particulier, une perte de valeur sur une participation mise en équivalence peut être reprise, même si la participation comprend un goodwill.
- La reprise d'une perte de valeur est généralement comptabilisée en résultat.

Principale divergence en règles françaises

- Une dépréciation portant sur une participation mise en équivalence est en général imputée à l'écart d'acquisition et ne peut donc être reprise ultérieurement. *[CRC 99-02 §21130]*

3.11 [Vide]

La thématique historiquement traitée dans cette section a été réallouée suite à l'évolution du référentiel IFRS.

3.12 Provisions, actifs et passifs éventuels

Textes applicables : IAS 37, IFRIC 1, IFRIC 5, IFRIC 6, IFRIC 21
A venir : IFRS 15

Définitions

- Une provision est un passif (c'est à dire une obligation actuelle résultant d'un événement passé qui devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources) dont l'échéance ou le montant est incertain.
- Un passif éventuel est une obligation actuelle dont la probabilité de sortie de ressources ou le montant des sorties de ressources est incertain, ou une obligation potentielle dont l'existence est incertaine.
- Un actif éventuel est un actif potentiel dont l'existence est incertaine.

Comptabilisation

- Une provision est comptabilisée dans le cas d'une obligation juridique ou implicite si une sortie de ressources est probable et si le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Dans ce contexte, le terme « probable » signifie plus probable qu'improbable.
- Une obligation implicite survient lorsque les actions d'une entité créent chez les tiers une attente fondée qu'elle acceptera et en conséquence de quoi elle s'acquittera de certaines responsabilités.
- Une provision ne doit pas être comptabilisée au titre de pertes opérationnelles futures.
- Une provision pour restructuration n'est comptabilisée que lorsque le Groupe a préparé un plan formalisé et détaillé de restructuration et que ses principales caractéristiques ont été communiquées aux personnes concernées. Les provisions pour indemnités de départ des salariés sont dans le champ d'application d'IAS 19 (voir 4.4).
- Une provision ne peut pas être comptabilisée au titre de la réparation ou la maintenance de ses propres actifs ou d'une auto-assurance avant qu'une obligation ne soit contractée.
- Une provision est comptabilisée au titre d'un contrat déficitaire.
- Les taxes diverses, droits et autres prélèvements qui entrent dans le champ d'IAS 37 sont à comptabiliser au passif, généralement en contrepartie d'une charge, à la date à laquelle le fait générateur fiscal est constitué.
- Les passifs éventuels ne sont comptabilisés que s'ils correspondent à des obligations actuelles dans le cadre d'un regroupement d'entreprises (il existe une incertitude sur la sortie de ressources mais pas sur l'existence d'une obligation). Autrement, des informations sur les passifs éventuels sont fournies dans les notes aux états financiers, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources est faible.
- Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans l'état de la situation financière. Si une entrée d'avantages économiques est probable, des informations sont fournies dans les notes aux états financiers.

Principales divergences en règles françaises

- En pratique, la comptabilisation des taxes diverses, droits et autres prélèvements (par exemple C3S, taxe foncière…) varie. Elle est en général étalée soit sur l'exercice d'exigibilité de la taxe soit sur celui de réalisation de la base taxée.
- Les dépenses de gros entretien et de grandes visites peuvent être comptabilisées soit sous forme de composants soit sous forme de provisions pour gros entretien et grandes visites (voir aussi 3.2). *[PCG art. 214-9]*
- Les passifs éventuels ne sont pas comptabilisés, même dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. *[CRC 99-02 §21122]*

Évaluation

- Une provision est évaluée à hauteur de la meilleure estimation de la dépense à engager.
- Une provision est actualisée si l'effet de l'actualisation est significatif.

Principale divergence en règles françaises

- L'actualisation des provisions pour charges est possible lorsque l'effet temps est significatif, mais n'est pas obligatoire. *[Bulletin CNCC n°125 de mars 2002]*

Remboursements

- Un droit à remboursement est comptabilisé en tant qu'actif distinct lorsque son recouvrement est quasiment certain, plafonné au montant de la provision correspondante.



3.13 Impôts sur le résultat

Textes applicables : IAS 12, SIC-25

Champ d'application

- Les impôts sur le résultat sont les impôts basés sur les bénéfices imposables, ainsi que les impôts payables par une filiale, une entreprise associée ou un partenariat sur les distributions aux investisseurs.

Principale divergence en règles françaises

- Le champ d'application peut différer en particulier concernant des éléments comme la contribution sur la valeur ajoutée (CVAE), le crédit impôt recherche (CIR) ou encore le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE).

Impôt exigible

- L'impôt exigible est le montant d'impôt sur le résultat payable (recouvrable) au titre du bénéfice (perte) imposable d'une période.

Impôt différé

- L'impôt différé est le montant d'impôt sur le résultat payable (recouvrable) lors de périodes futures résultant de transactions ou d'événements passés.
- Un impôt différé est comptabilisé au titre des effets fiscaux futurs estimés des différences temporelles, des pertes fiscales non utilisées et reportées, et des crédits d'impôt non utilisés et reportés.
- Un passif d'impôt différé n'est pas comptabilisé s'il résulte de la comptabilisation initiale du goodwill.
- Un actif ou passif d'impôt différé n'est pas comptabilisé :
  - s'il résulte de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif lors d'une transaction autre qu'un regroupement d'entreprises, et
  - si au moment de la transaction, il n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable.
- Un impôt différé n'est pas comptabilisé au titre des différences temporelles relatives aux participations dans des filiales, entreprises associées ou partenariats si certaines conditions sont remplies.
- Un actif d'impôt différé est comptabilisé dans la mesure où il est probable qu'il soit réalisé.

Principales divergences en règles françaises

- La comptabilisation des impôts différés est possible mais rare dans les comptes sociaux. *[Recommandation OEC n°1.20 de février 1987]*
- Dans les comptes consolidés, les différences temporelles relatives aux participations dans des filiales, entités sous influence notable et contrôle conjoint donnent lieu à comptabilisation d'impôt différé uniquement en cas de distributions décidées ou probables. *[CRC 99-02 §313-314]*
- Dans les comptes consolidés, aucun impôt différé n'est comptabilisé lors de l'évaluation à la juste valeur d'immobilisations incorporelles non amorties acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises si celles-ci ne peuvent être vendues séparément (cas de certaines marques). *[CRC 99-02 §313]*
- Dans les comptes consolidés, aucun impôt différé n'est comptabilisé au titre des différences temporelles résultant des ajustements d'hyperinflation. *[CRC 99-02 §313]*

Évaluation

- L'impôt exigible et différé est évalué sur la base des taux d'impôt qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture.
- L'évaluation de l'impôt différé doit refléter la façon dont on s'attend à régler le passif ou recouvrer l'actif correspondant. Il existe une présomption réfutable que la valeur comptable d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur sera recouvrée par voie de vente.
- L'impôt différé n'est pas actualisé.

Classement et présentation

- La charge (le produit) d'impôt total comptabilisé pour une période correspond à la somme de l'impôt exigible et de la variation des actifs et passifs d'impôt différé sur la période, exception faite de l'impôt comptabilisé hors résultat net (en autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres) ou résultant d'un regroupement d'entreprises.



- L'impôt sur le résultat relatif aux éléments comptabilisés hors résultat net est également comptabilisé hors résultat net.
- L'incidence des modifications des taux d'impôt et des règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôt différé existants affecte le résultat net sauf si l'actif ou passif d'impôt différé a été initialement comptabilisé en autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres.
- L'impôt différé est classé en actif ou passif non courant dans l'état de la situation financière établi en distinguant éléments courants et non courants, distinctement de l'impôt exigible.
- Une entité compense les actifs et passifs d'impôt exigible seulement s'il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible, et si l'entité a l'intention soit de règler le montant net soit de réaliser l'actif et de règler le passif simultanément.
- Une entité compense les actifs et passifs d'impôt différé seulement s'il existe un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible, et si les actifs et passifs d'impôt différé concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale sur la même entité fiscale ou sur des entités fiscales différentes qui ont l'intention soit de règler le montant net soit de réaliser l'actif et de règler le passif simultanément.

Principales divergences en règles françaises

- L'incidence des modifications des taux d'impôt et des règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôt différé existants affecte le compte de résultat même si l'actif ou passif d'impôt différé a été initialement comptabilisé directement en capitaux propres. *[CRC 99-02 §3151]*
- Les impôts différés passifs sont comptabilisés en provisions pour impôts différés. *[Recommandation OEC n°1.20 de février 1987]*
- Les actifs et passifs d'impôt différé sont présentés distinctement des actifs et passifs d'impôt exigible soit au bilan, soit dans l'annexe. *[CRC 99-02 §3152]*



4

ÉTAT DU RÉSULTAT NET ET DES AUTRES ÉLÉMENTS DU RÉSULTAT GLOBAL

4.1 Généralités

Texte applicable : IAS 1

Format de l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global

- Les composantes du résultat net et les autres éléments du résultat global, le tout formant le « résultat global », sont présentés :
  - soit en un seul état, mais en séparant le résultat net des autres éléments du résultat global,
  - soit en deux états : tout d'abord, le compte de résultat présentant les composantes du résultat net, suivi de l'état des autres éléments du résultat global.
- Les IFRS imposent la présentation de certains éléments dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, mais sans format particulier.

Principale divergence en règles françaises

- La notion de « résultat global » et d' « autres éléments du résultat global » n'existe pas, seul le compte de résultat est présenté.

Classement des charges dans l'état du résultat net

- Les charges peuvent être présentées selon leur nature (charges de personnel, amortissements et dépréciations) ou selon leur fonction (coût des ventes, coûts de distribution, coûts administratifs).

Principale divergence en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, le compte de résultat est obligatoirement présenté par nature. *[Plan de comptes du PCG]*

Résultat opérationnel

- La présentation d'éléments de produits ou charges considérés comme « extraordinaires » est interdite, y compris dans les notes en annexe.




- À notre avis, le terme « exceptionnel » ou « inhabituel » doit être utilisé avec parcimonie et ne doit être appliqué qu'aux éléments justifiant une attention particulière.
- La recommandation ANC 2013-03 du 7 novembre 2013 relative au format des comptes consolidés IFRS prévoit, pour la présentation du compte de résultat, une distinction entre « résultat opérationnel courant » d'un côté et « autres produits et charges opérationnels » de l'autre pour la présentation des éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents.

Principales divergences en règles françaises

- Une distinction est requise entre le résultat courant (comprenant le résultat d'exploitation et le résultat financier) et le résultat exceptionnel. *[PCG art. 513-2]*
- Le contenu du résultat exceptionnel selon le PCG n'est pas limité aux éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents. *[Plan de comptes du PCG]*

Quote-part de résultat des entreprises mises en équivalence

- La quote-part dans le résultat des entreprises mises en équivalence est présentée sur une ligne distincte.
- Selon la recommandation ANC 2013-01, la quote-part dans le résultat mis en équivalence des entreprises dont l'activité est de nature opérationnelle et dans le prolongement de l'activité du groupe peut être présentée au sein du résultat opérationnel, isolée entre deux sous-totaux.

Principale divergence en règles françaises

- Dans les modèles de comptes de résultat, la quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence est présentée après l'impôt sur le résultat. *[CRC 99-02 §41]*

Compensation

- Les éléments de produits et de charges ne sont pas compensés, sauf si d'autres normes IFRS l'imposent ou le permettent, ou si les montants concernent des transactions ou événements similaires non significatifs.



Mesures alternatives de performance

- La présentation de mesures alternatives du bénéfice (ex. EBITDA) dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global n'est pas interdite. Toutefois, certaines autorités de règlementation peuvent imposer davantage de restrictions.

Autres éléments du résultat global

- Les autres éléments du résultat global comprennent les éléments de produits et de charges qui ne sont pas comptabilisés en résultat net.
- Les autres éléments du résultat global sont regroupés de manière à distinguer les éléments susceptibles d'être reclassés ultérieurement en résultat net et les éléments qui ne le seront pas.
- Les reclassements des autres éléments du résultat global en résultat net sont présentés soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes en annexe.

Principale divergence en règles françaises

- La notion d'« autres éléments du résultat global » n'existe pas.



4.2 Produits

Textes applicables : IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18, SIC-31
A venir : IFRS 15

Généralités

- Les produits des activités ordinaires ne sont comptabilisés que lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entité et que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable.
- La comptabilisation des produits ne nécessite pas une contrepartie en trésorerie. En revanche, lorsque la nature et la valeur des biens ou services échangés sont similaires, la transaction ne génère pas de produit.
- Lorsqu'un accord comprend plus qu'une composante, il peut s'avérer nécessaire de comptabiliser les produits attribuables à chaque composante de manière distincte. La norme IAS 11 et les interprétations récentes fournissent des critères détaillés de distinction des composantes.
- Lorsqu'une transaction de vente est assortie d'avantages de fidélité (par exemple des points cadeaux), ces avantages constituent une composante distincte de l'accord, et les produits afférents sont différés.
- Lorsque deux ou plusieurs transactions sont liées entre elles et que leur incidence commerciale ne peut être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout, elles sont considérées comme faisant partie d'un seul et même accord.

Principales divergences en règles françaises

- Les produits sont comptabilisés lorsqu'ils sont réalisés (certains dans leur principe et leur montant) et acquis à l'exercice. *[Code de Commerce L 123-21 et PCG art. 512-4]*
- Lorsque la créance est certaine dans son principe, mais que son recouvrement n'est pas probable, le produit est comptabilisé et le cas échéant une dépréciation de créance est constatée.
- Les avantages accordés via des programmes de fidélité donnent lieu à constitution d'une provision, et non pas à des produits différés. *[Avis 2004-E du CU du CNC d'octobre 2004]*
- La notion de transactions liées n'existe généralement pas pour la comptabilisation des produits.



Évaluation

- Les produits sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue, en prenant en compte les remises commerciales et rabais pour quantités. Les escomptes accordés en cas de paiement anticipé sont comptabilisés en réduction des produits.
- Si la transaction inclut un élément financier, les produits sont évalués en actualisant l'ensemble des entrées de trésorerie futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite.

Principales divergences en règles françaises

- Les produits ne sont pas actualisés (principe de nominalisme).
- Les escomptes accordés en cas de paiement anticipé sont comptabilisés en charges financières. *[PCG art. 946-66]*

Vente de biens

- Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens sont comptabilisés lorsque :
  - l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens, et
  - l'entité ne détient plus le contrôle des biens ou n'est plus impliquée dans la gestion des biens.

Principale divergence en règles françaises

- En pratique, pour des raisons juridiques et fiscales, les produits sont en général comptabilisés à la date de transfert de propriété. Cela peut conduire à des divergences dans certains cas, par exemple pour les ventes à réméré.

Contrats de construction

- Les contrats de construction sont comptabilisés selon la méthode à l'avancement.
- La méthode à l'achèvement n'est pas autorisée.

Principale divergence en règles françaises

- La méthode à l'avancement est préférentielle mais la méthode à l'achèvement est également autorisée. *[PCG art. 622-2 à 622-7]*

Contrats de service

- Les produits des activités ordinaires provenant des contrats de service sont comptabilisés sur la période pendant laquelle le service est rendu, généralement selon la méthode à l'avancement.

Présentation en brut/en net

- Les produits des activités ordinaires comprennent les entrées brutes d'avantages économiques reçus par l'entité pour son propre compte.
- Dans une relation de mandataire, les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas comptabilisés en produits des activités ordinaires par l'agent. Dans ce cas, les produits des activités ordinaires correspondent au montant des commissions.

Principale divergence en règles françaises

- Les règles françaises distinguent les opérations réalisées pour compte de tiers en tant que mandataire qui sont présentées en net et les opérations réalisées pour compte de tiers au nom de l'entité qui sont présentées en brut. *[PCG art. 621-11]*



4.2A Produits des activités ordinaires issus des contrats clients

A venir : IFRS 15

La norme IFRS 15 *Produits des activités ordinaires issus des contrats clients* est applicable obligatoirement aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017. Un amendement pour repousser d'un an cette date d'application obligatoire a toutefois été publié. Cette norme n'est pas adoptée par l'Union européenne.

Généralités

- Le principe de base de la norme prévoit que le revenu est comptabilisé quand une entité transfère le contrôle des biens ou services à un client pour le montant qu'elle s'attend à recevoir.
- Un modèle en cinq étapes permet de déterminer quand comptabiliser le revenu, et pour quel montant.

Etape 1 : Identification du contrat avec le client

- La nouvelle norme définit un contrat comme un accord entre deux ou plusieurs parties qui crée des droits et obligations exécutoires.
- Un contrat existe si :
  – il est approuvé et les parties sont engagées à respecter leurs obligations,
  – les droits aux biens ou services et les conditions de règlement peuvent être identifiés,
  – il a une substance commerciale,
  – le recouvrement du prix est probable.

Etape 2 : Identification des obligations de prestation dans le contrat

- Les entités identifient chaque promesse de fourniture d'un bien ou d'un service contenue dans un contrat conclu avec un client.
- Une promesse constitue une obligation de prestation si le bien ou le service promis est distinct. Un bien ou service promis est distinct si les deux critères suivants sont remplis :
  – le client peut bénéficier du bien ou du service pris isolément ou en le combinant avec d'autres ressources facilement disponibles,

- la promesse faite par l'entité de transférer le bien ou le service au client est identifiable séparément des autres promesses contenues dans le contrat.
- Une série de biens ou services distincts essentiellement similaires et ayant les mêmes modalités de transfert au client – par exemple un contrat de fourniture d'une quantité déterminée d'énergie – constitue une seule obligation de prestation.

Etape 3 : Détermination du prix de la transaction

- Le prix de la transaction est le montant de la contrepartie que l'entité s'attend à recevoir en échange du transfert de biens ou services au client.
- Pour déterminer ce montant, une entité doit prendre en compte les parts de prix variables (et leur limitation), les contreparties non monétaires évaluées à la juste valeur, les montants payables au client ainsi que l'existence d'une composante financement significative.
- Une exception existe pour les commissions basées sur les ventes ou dépendant du niveau d'utilisation – par exemple les royalties – dans les contrats de licences de propriété intellectuelle. Le revenu découlant de ces royalties sera comptabilisé au plus tard lors de la vente ou de l'usage.

Etape 4 : Allocation du prix de la transaction aux obligations de prestation

- Les entités allouent le prix de la transaction aux obligations de prestation proportionnellement à leur prix de vente individuel, sauf exceptions limitées.
- Lorsque certains critères restrictifs sont remplis, une remise ou une part de prix variable sont allouées à une ou plusieurs obligations de prestation (mais pas à toutes).

Etape 5 : Comptabilisation du revenu lorsque chaque obligation de prestation est satisfaite

- Exception faite des contrats de licence de propriété intellectuelle (voir supra en étape 3), l'entité comptabilise le revenu de manière continue en utilisant la méthode qui reflète le degré d'avancement de la prestation si l'un des critères suivants est rempli :
  - le client reçoit et consomme tous les avantages générés par la prestation de l'entité au fur et à mesure de sa réalisation,
  - la prestation de l'entité crée ou améliore un actif dont le client obtient le contrôle au fur et à mesure de sa création ou de son amélioration,



  - la prestation de l'entité crée un actif sans utilisation alternative possible par l'entité et celle-ci a un droit exécutoire à un paiement au titre de la prestation achevée à date.
- Si aucun des trois critères permettant une comptabilisation du revenu en continu n'est rempli, alors l'entité comptabilise le revenu à la date à laquelle elle transfère le contrôle du bien ou service au client.

Coûts du contrat

- La nouvelle norme prévoit des dispositions concernant la comptabilisation des coûts incrémentaux d'obtention et des coûts d'exécution d'un contrat.

Présentation

- Un actif ou passif de contrat, respectivement, est comptabilisé lorsque l'entité performe en transférant des biens ou des services; ou lorsque le client performe en payant une contrepartie à l'entité.

Informations à fournir

- La nouvelle norme requiert des informations qualitatives et quantitatives ayant pour objectif d'aider les utilisateurs des états financiers à comprendre la nature, le montant, la date de comptabilisation et le niveau d'incertitude liés au revenu et flux de trésorerie générés par les contrats avec les clients.

Transition

- Une entité peut appliquer la nouvelle norme en utilisant une des deux méthodes suivantes :
  - appliquer la nouvelle norme de façon totalement rétrospective (des mesures de simplification peuvent être utilisées) et enregistrer les effets de l'application de la norme au début de la première période comparative présentée,
  - appliquer la nouvelle norme à compter de la date d'application en ajustant les capitaux propres d'ouverture à cette date (méthode dite de « rattrapage cumulatif »). Dans ce cas, à la date d'application, elle comptabilise un ajustement uniquement pour les contrats en cours. Les périodes comparatives présentées ne sont pas retraitées.

4.3 Subventions publiques

Textes applicables : IAS 20, IAS 41, SIC-10

Définition

- Les subventions publiques sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entité, en échange de certaines conditions à remplir.

Comptabilisation et évaluation

- Les subventions publiques sont comptabilisées lorsqu'il existe une assurance raisonnable que l'entité remplira les conditions attachées aux subventions et que les subventions seront reçues.
- Les subventions publiques sans condition d'attribution, liées aux actifs biologiques évalués à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sont comptabilisées en résultat net, dès lors que l'entité est en droit de les recevoir ; les subventions publiques avec condition pour de tels actifs sont comptabilisées en résultat net lorsque les conditions sont remplies.
- Les subventions publiques liées à l'acquisition d'un actif, autre qu'un actif biologique évalué à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, sont comptabilisées en résultat net au fur et à mesure que l'actif en question est amorti.
- Les autres subventions publiques sont comptabilisées en résultat net lorsque l'entité comptabilise en charges les coûts compensés par la subvention publique.
- Lorsqu'une subvention publique se présente sous la forme d'un actif non monétaire, l'actif et la subvention sont tous deux comptabilisés soit à la juste valeur de l'actif non monétaire, soit pour un montant symbolique.
- Les prêts transformables en subventions ou prêts à faible taux d'intérêt d'une autorité publique peuvent comprendre des composantes nécessitant d'être traitées comme des subventions publiques.

Présentation

- Les subventions publiques liées à des actifs sont présentées soit en produits différés, soit déduites de la valeur comptable de l'actif auquel elles se rapportent.
- Dans l'état du résultat net, les subventions sont présentées soit séparément comme des autres produits soit en déduction des charges auxquelles elles sont liées.

Principale divergence en règles françaises

- Les subventions d'investissement obtenues ne sont pas comptabilisées en moins de l'actif.
- Dans les comptes sociaux, elles sont enregistrées soit en produits exceptionnels soit en capitaux propres avec reprise en résultat au rythme des amortissements des immobilisations financées.
- Dans les comptes consolidés, elles sont comptabilisées soit en capitaux propres soit en produits constatés d'avance et reprises en résultat au rythme des amortissements des immobilisations qu'elles financent.
  [PCG art. 941-13 et 312-1]



4.4 Avantages du personnel

Textes applicables : IAS 19, IFRIC 14

Généralités

- La norme spécifie les dispositions comptables relatives à différents types d'avantages du personnel, notamment :
  - les avantages accordés en échange de services rendus, tels que les pensions, les sommes forfaitaires versées à la retraite, les absences rémunérées et les accords d'intéressement, et
  - les indemnités de cessation d'emploi.
- Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en deux catégories :
  - les régimes à cotisations définies, dans le cadre desquels une entité verse des cotisations définies à un fonds et n'aura aucune autre obligation, et
  - les régimes à prestations définies, correspondant à tous les autres régimes.
- Les passifs et les dépenses liés aux avantages du personnel accordés en échange de services sont généralement comptabilisés dans la période où ces derniers sont rendus.
- Les coûts des avantages du personnel sont comptabilisés en résultat net ou en autres éléments du résultat global, à moins que d'autres normes IFRS permettent ou imposent leur activation.

Principale divergence en règles françaises

- La comptabilisation de l'intégralité des avantages postérieurs à l'emploi en provision constitue la méthode préférentielle. Il est également possible de ne pas comptabiliser ces engagements ou de n'en comptabiliser qu'une partie et d'indiquer le montant des engagements non comptabilisés dans les notes annexes.
  [Code de Commerce L123-13 et PCG art. 324-1]



Régimes d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies

- Afin de comptabiliser ses régimes d'avantages postérieurs à l'emploi à prestations définies, une entité :
  - détermine, au moyen d'une méthode d'évaluation actuarielle (méthode des unités de crédit projetées), la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies,
  - déduit, le cas échéant, la juste valeur des actifs du régime,
  - prend en compte, le cas échéant, l'effet de plafonnement de l'actif net,
  - détermine le coût des services (incluant le cas échéant le coût des services passés) et les intérêts nets (c'est-à-dire calculés par application du taux d'actualisation à l'obligation nette des actifs du régime), qui sont comptabilisés en résultat, et
  - détermine les réévaluations du passif (de l'actif) net ou écarts actuariels (qui sont comptabilisés en autres éléments du résultat global).

Principales divergences en règles françaises

- L'utilisation d'une méthode rétrospective actuarielle, en l'occurrence la méthode des unités de crédit projetées, avec salaire de fin de carrière est recommandée mais non obligatoire.
  [Recommandation ANC n° 2013-02 de novembre 2013]

Lorsqu'une telle méthode est utilisée :

- deux méthodes de comptabilisation des écarts actuariels sont possibles :
  - comptabilisation immédiate et en totalité en résultat de la période au cours de laquelle ils sont générés,
  - comptabilisation étalée en résultat selon la méthode du corridor (ou toute autre méthode permettant de comptabiliser plus rapidement en résultat les écarts actuariels générés).
    [Recommandation ANC n° 2013-02 §6262]
- plusieurs méthodes sont possibles pour calculer le rendement des actifs (taux de rendement attendu des actifs ou taux d'actualisation retenu pour estimer l'obligation) et pour comptabiliser le coût des services passés (de manière étalée ou immédiatement en résultat) ainsi que la variation du plafonnement de l'actif. Ces méthodes sont interdépendantes. *[Recommandation ANC n° 2013-02]*



Régimes multi-employeurs

- Si les informations sur un régime multi-employeurs à prestations définies sont insuffisantes pour permettre la comptabilisation de ce dernier en tant que régime à prestations définies, il est alors comptabilisé comme un régime à cotisations définies et des informations supplémentaires doivent être fournies dans les notes.
- Si une entité comptabilise comme un régime à cotisations définies un régime multi-employeurs à prestations définies et qu'il existe un accord déterminant, selon le cas, comment l'excédent du régime serait distribué ou comment le déficit serait financé, alors un actif ou un passif résultant de cet accord contractuel est comptabilisé.

Régimes de groupe

- Si un accord contractuel ou une politique déclarée prévoit l'allocation du coût net des prestations définies au sein d'un groupe, alors les différentes entités du groupe comptabilisent le coût qui leur est alloué.
- En l'absence d'un tel accord ou d'une telle politique, le coût net des prestations définies est comptabilisé dans les états financiers de l'entité qui, dans le groupe, est légalement l'employeur promoteur du régime, tandis que les autres entités du groupe participant au régime comptabilisent un coût égal à leur cotisation exigible pour la période.

Autres avantages du personnel

- Les avantages du personnel à court terme, c'est-à-dire ceux dont le règlement intégral est attendu dans les 12 mois qui suivent la clôture de l'exercice où les membres du personnel ont rendu les services correspondants, sont comptabilisés en charges lorsque ces services sont engagés, à l'exception des indemnités de cessation d'emploi.
- La charge des avantages du personnel à long terme, évaluée sur une base actualisée, est généralement comptabilisée au fur et à mesure des services rendus.



Principales divergences en règles françaises

- Ces provisions ou charges à payer sont constatées en application des règles sur les passifs.
- En pratique, les provisions à long terme (par exemple, les médailles du travail) sont en général actualisées mais ce n'est pas obligatoire. *[PCG art. 321-2]*
- Les CET (Compte Epargne Temps) sont comptabilisés en charges à payer. *[PCG]*

Indemnités de cessation d'emploi

- Une indemnité de cessation d'emploi est comptabilisée au plus tôt entre :
  - la date où l'entité comptabilise les coûts d'une restructuration entrant dans le champ d'application de la norme (voir 3.2) sur les provisions et prévoyant le paiement de telles indemnités, et
  - la date où elle ne peut plus retirer son offre d'indemnités.

4.5 Paiement fondé sur des actions

Texte applicable : IFRS 2

Principes de base

- Les biens ou services reçus dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions sont évalués à la juste valeur.
- Les transactions avec des employés dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres sont généralement évaluées sur la base de la juste valeur des instruments de capitaux propres attribués en date d'attribution.
- Les transactions avec des parties autres que les membres du personnel dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres sont généralement évaluées sur la base de la juste valeur des biens ou services reçus.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'y a pas d'évaluation en juste valeur des avantages consentis sous forme de paiements en actions. Il existe toutefois des dispositions spécifiques aux attributions de stock options et actions gratuites.

Transactions avec des employés dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres

- Dans le cadre de transactions dont le paiement est réglé en instruments de capitaux propres, l'entité comptabilise un coût et une augmentation de capitaux propres en contrepartie. Le coût doit être comptabilisé en charges et étalé sur la période d'acquisition des droits, sauf s'il remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif.
- L'estimation initiale du nombre d'instruments de capitaux propres dont l'acquisition est attendue est ajustée à chaque période de présentation de l'information financière, en fonction du nombre définitif d'instruments de capitaux propres acquis, sauf si les différences résultent de conditions de marché.



Principales divergences en règles françaises

- Il existe des dispositions spécifiques relatives aux stock options et actions gratuites uniquement.
- Lorsque les octrois de stock options et actions gratuites se dénouent par attribution d'actions nouvelles, aucune charge n'est comptabilisée. Lorsqu'elles se dénouent par attribution d'actions existantes, la moins-value attendue lors de la remise des actions est comptabilisée sous forme de provision.
  [PCG art. 624-5]

Transactions avec des employés dont le paiement est réglé en trésorerie

- Dans le cadre de transactions dont le paiement est réglé en trésorerie, l'entité comptabilise un coût et un passif correspondant. Le coût doit être comptabilisé en charges, sauf s'il remplit les conditions de comptabilisation en tant qu'actif.
- Jusqu'au règlement du passif, l'entité doit en réévaluer la juste valeur à la fin de chaque date de clôture. Ces réévaluations sont comptabilisées en résultat net.

Transactions avec des employés avec choix du règlement

- Les transactions dont les conditions laissent le choix du règlement aux employés – en instruments de capitaux propres ou en trésorerie – sont comptabilisées en tant qu'instruments financiers composés. Ainsi, l'entité comptabilise une composante « dette » et une composante distincte « capitaux propres ».
- La classification des transactions dont les conditions laissent le choix du règlement à l'entité – en instruments de capitaux propres ou en trésorerie – dépend de sa capacité à et de son intention de régler la transaction en actions.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes pour les plans avec choix de règlement.



Modifications et annulations de transactions avec des employés

- La modification d'un paiement fondé sur des actions entraîne la comptabilisation de toute juste valeur incrémentale. Les diminutions de juste valeur sont ignorées. Le remplacement d'un paiement fondé sur des actions par un autre paiement de même type est comptabilisé comme une modification.
- L'annulation simple d'un paiement fondé sur des actions entraîne la comptabilisation accélérée de toute charge non comptabilisée.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes pour les modifications et annulations de plans.

Accords intragroupe liés à des paiements fondés sur des actions

- Une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, en vertu de laquelle l'entité qui reçoit les biens et services (« l'entité réceptrice »), l'entité de référence et l'entité qui effectue le paiement font partie du même groupe du point de vue de l'entité mère ultime, est un accord intragroupe de paiement fondé sur des actions, et est comptabilisé en tant que tel par l'entité réceptrice, ainsi que par l'entité qui effectue le paiement.
- Un paiement fondé sur des actions réglé par un actionnaire extérieur au groupe entre également dans le champ d'application de la norme du point de vue de l'entité réceptrice, si l'entité de référence appartient au même groupe que cette dernière.
- Une entité recevant des biens ou services dans le cadre d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions, mais qui n'a pas l'obligation de régler la transaction, comptabilise celle-ci en tant que transaction réglée en instruments de capitaux propres.
- Une entité effectuant le règlement d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions comptabilise celle-ci comme étant réglée en instruments de capitaux propres, si l'entité est dans l'obligation de la régler avec ses propres instruments de capitaux propres. Dans le cas contraire, elle la comptabilise en tant que transaction réglée en trésorerie.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Paiements fondés sur des actions avec des parties autres que les membres du personnel

- Les biens sont comptabilisés lorsqu'ils sont reçus et les services le sont au cours de la période où ils sont rendus.




4.6 Coûts d'emprunt

Texte applicable : IAS 23

Généralités

- Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un « actif qualifié » font généralement partie du coût de cet actif.

Actifs qualifiés

- Un actif qualifié est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.

Coûts d'emprunt incorporables au coût d'un actif

- Les coûts d'emprunt peuvent inclure les charges d'intérêts calculées à l'aide de la méthode du taux d'intérêt effectif, certaines charges financières et certaines différences de change.
- Les coûts d'emprunt sont diminués de tout produit obtenu du placement temporaire des fonds empruntés.

Principale divergence en règles françaises

- Les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges soit incorporés au coût de l'actif concerné.
  [Code de Commerce R 123-178-2 et PCG art. 213-9.1]

Période de capitalisation des coûts

- La date de commencement de l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût de l'actif est la date à laquelle l'entité remplit toutes les conditions suivantes :
  - elle engage des dépenses pour l'actif,
  - elle engage des coûts d'emprunt, et
  - elle entreprend des activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue.
- L'entité doit mettre fin à l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût de l'actif lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.





5

SUJETS SPÉCIFIQUES

5.1 Contrats de location

Textes applicables : IAS 17, IFRIC 4, SIC-15, SIC-27

Définition

- Un accord dont l'exécution dépend, à son commencement, de l'utilisation d'un ou de plusieurs actifs spécifiques, et qui confère un droit d'utiliser cet ou ces actifs, est un contrat de location ou contient un contrat de location.

Classement

- Un contrat de location est classé soit en contrat de location-financement, soit en contrat de location simple.
- Les contrats ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété de l'actif sont classés en tant que contrats de location-financement. Les autres contrats de location sont classés en tant que contrats de location simple.
- Le classement d'un contrat de location s'effectue au commencement du contrat et n'est révisé qu'en cas de modification du contrat.
- Si les conditions sont remplies, un preneur peut classer un droit sur un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple en immeuble de placement (voir 3.4). Dans ce cas, le preneur comptabilise le contrat de location comme s'il s'agissait d'un contrat de location-financement, évalue l'immeuble de placement selon le modèle de la juste valeur et comptabilise un passif pour les paiements futurs au titre du contrat de location.
- La location d'un terrain avec des constructions constitue deux contrats de location : un contrat de location du terrain et un contrat de location des constructions, les deux contrats de location pouvant être classés de manière différente.
- Afin de déterminer si la location du terrain relève d'un contrat de location simple ou de location-financement, un facteur important à prendre en compte est qu'un terrain a, en principe, une durée de vie économique indéterminée.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions spécifiques pour les biens immobiliers qui répondraient à la définition d'immeubles de placement (la notion d'immeuble de placement n'existant pas elle-même en règles françaises, voir 3.4) détenus en location simple.





Comptabilisation des contrats de location simple

- Dans le cas d'un contrat de location simple, les deux parties traitent le contrat de location comme un contrat non (entièrement) exécuté. Le bailleur et le preneur comptabilisent les paiements au titre du contrat de location en produits ou charges sur la durée du contrat de location. Le bailleur comptabilise l'actif loué dans l'état de sa situation financière, contrairement au preneur.
- Le bailleur et le preneur comptabilisent les avantages accordés au preneur dans le cadre d'un contrat de location simple (par exemple les franchises de loyer) en réduction des produits ou charges de loyers sur la durée du contrat de location.

Principale divergence en règles françaises

- Lorsque les loyers sont inégaux dans le temps, ils peuvent être comptabilisés en charges selon les échéances contractuelles ou linéarisés sur la durée du contrat.
[Bulletin CNCC n°162 EC 2010-69 et avis OEC n°29]

Comptabilisation des contrats de location-financement

- Le preneur comptabilise l'actif loué et un passif pour les paiements futurs au titre du contrat de location.
- Le bailleur décomptabilise l'actif loué et comptabilise une créance au titre du contrat de location-financement,
- Des règles spécifiques pour la comptabilisation des produits s'appliquent au bailleur fabricant ou distributeur dans le cadre d'un contrat de location-financement.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, le retraitement des contrats de location-financement n'est pas autorisé. Ceux-ci sont comptabilisés comme les contrats de location simple. *[PCG art. 212-5]*
- Dans les comptes consolidés, le retraitement des contrats de location-financement constitue la méthode préférentielle mais n'est pas obligatoire. Ce retraitement est similaire à celui effectué en IFRS. *[CRC 99-02 §300]*
- Il n'y a pas de dispositions spécifiques pour les bailleurs fabricants ou distributeurs.



Opérations de cession bail

- La comptabilisation immédiate du profit en cas de cession-bail d'un actif dépend de la qualification du bail en contrat de location simple ou en contrat de location-financement.
- En cas de location-financement, tout profit est différé sur la durée du contrat de location.
- Dans le cas d'un contrat de location simple, la comptabilisation immédiate ou différée du profit dépend de l'appréciation des modalités de cession (à la juste valeur ou non).

Principale divergence en règles françaises

- Dans les comptes consolidés, lorsque la vente est suivie d'un contrat de location-financement, le résultat de cession est éliminé et l'actif est reconstitué pour sa valeur historique si le groupe applique la méthode préférentielle. *[CRC 99-02 §300]*

Contrat de location incorporé

- Certains contrats de prestation de service peuvent transférer le droit d'utilisation d'actifs sous-jacents (contrats d'externalisation, contrats de « take or pay »). Dans ces cas si le contrat contient en substance un contrat de location, ce dernier devra être comptabilisé séparément.

Principale divergence en règles françaises

- Les contrats sont traités selon leur forme juridique, il n'existe pas d'obligation d'identification de contrats de location incorporés dans un contrat de prestations de services.

5.2 Secteurs opérationnels

Texte applicable : IFRS 8

Principales divergences en règles françaises

- De façon générale, les dispositions relatives aux informations sectorielles sont beaucoup moins précises et détaillées.
- Très peu d'informations sectorielles sont requises dans les comptes sociaux (seule une ventilation du chiffre d'affaires est requise). *[Code de Commerce R 123-198-4, PCG art. 831-2.14]*
- Les informations sectorielles requises dans les comptes consolidés portent sur moins d'agrégats et les modalités de ventilation par secteur sont beaucoup moins détaillées. *[CRC 99-02 §425]*

Champ d'application

- Une entité présente une information sectorielle si ses instruments d'emprunt ou de capitaux propres sont négociés sur un marché organisé, si elle dépose ou est sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de règlementation des valeurs mobilières (ou d'une autre autorité de règlementation) aux fins d'émettre des instruments d'une catégorie quelconque sur un marché organisé.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, des informations sont fournies par secteur d'activité et par marché géographique, sauf en cas d'annexe simplifiée. *[Code de Commerce R 123-198-4, PCG art. 831-2.14]*
- Toutes les entités préparant des états financiers consolidés doivent présenter des informations sectorielles. *[PCG art. 831-2.14 et CRC 99-02 §425]*

Approche de la direction

- Une information sectorielle est fournie sur les composantes de l'entité que pilote la direction dans le cadre de la prise de décisions opérationnelles. Elle repose ainsi sur « l'approche de la direction ».



- Ces composantes (secteurs opérationnels) sont identifiées sur la base de rapports internes régulièrement revus par le principal décideur opérationnel de l'entité afin d'allouer les ressources aux secteurs et d'évaluer leur performance.

Principale divergence en règles françaises

- Les dispositions sont moins précises. Dans les comptes consolidés, il est simplement précisé que la segmentation adoptée pour l'analyse sectorielle devrait être issue de celle qui prévaut en matière d'organisation interne de l'entreprise. *[CRC 99-02 §425]*

Regroupement de secteurs opérationnels

- Le regroupement de secteurs opérationnels n'est autorisé que dans le cas de secteurs ayant des caractéristiques économiques similaires et remplissant d'autres critères spécifiques.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Détermination des secteurs à présenter

- Les secteurs à présenter sont identifiés sur la base de seuils quantitatifs portant sur les produits, le résultat net et les actifs.

Principales divergences en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions similaires dans les comptes sociaux.
- Dans les comptes consolidés, il existe un seul seuil quantitatif : puisque l'information doit être fournie pour chaque secteur qui représente au minimum 10% des agrégats de chiffre d'affaires, résultat d'exploitation, ou immobilisations. *[CRC 99-02 §425]*



Présentation de l'information sectorielle

- Les montants indiqués pour chaque secteur à présenter correspondent aux indicateurs communiqués au principal décideur opérationnel, qui ne sont pas forcément établis sur la base des méthodes comptables appliquées pour évaluer les montants comptabilisés dans les états financiers.
- Pour cette raison, une explication des évaluations du résultat net sectoriel, des actifs sectoriels et de passifs sectoriels présentés en tant qu'indicateurs communiqués au principal décideur opérationnel pour chaque secteur à présenter doit être fournie.
- Une réconciliation entre la somme des montants par secteur à présenter et les montants des états financiers est fournie avec une description de tous les éléments de rapprochement significatifs.
- Les informations à fournir générales et pour l'ensemble de l'entité comprennent des informations sur les produits et services, les zones géographiques – notamment le pays où est situé le siège social et les pays étrangers dont l'entité tire des produits d'activités ordinaires significatifs – les principaux clients et les facteurs servant à identifier les secteurs à présenter de l'entité. Ces informations sont nécessaires, même si l'entité a un seul secteur à présenter.

Principales divergences en règles françaises

- Les informations sectorielles présentées sont bien moins nombreuses.
- Dans les comptes sociaux, seul le chiffre d'affaires est ventilé par secteur d'activité et par marché géographique.
[Code de Commerce R 123-198-4, PCG art. 831-2.14]
- Dans les comptes consolidés, les montants à présenter par secteurs correspondent uniquement à des ventilations de chiffre d'affaires, résultat d'exploitation, immobilisations ou actifs employés.
[CRC 99-02 §425]

Informations comparatives

- Les informations comparatives sont généralement retraitées dans le cas d'un changement dans les secteurs à présenter.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

5.3 Résultat par action

Texte applicable : IAS 33

Champ d'application

- Une entité présente son résultat de base par action et son résultat dilué par action si ses actions ordinaires ou ses actions ordinaires potentielles sont négociées sur un marché organisé, ou si elle dépose ou est sur le point de déposer ses états financiers auprès d'une autorité de règlementation des valeurs mobilières, aux fins d'émettre des actions ordinaires sur un marché organisé.

Principale divergence en règles françaises

- Tous les groupes, qu'ils soient cotés ou non, doivent présenter un résultat par action de base et dilué au pied de leur compte de résultat consolidé. *[CRC 99-02 §41]*
- Il n'y a pas de dispositions prévoyant la présentation d'un résultat par action dans les comptes sociaux.

Résultat de base par action

- Le résultat de base par action est calculé en divisant le résultat attribuable aux porteurs d'actions ordinaires de l'entité mère par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de la période.

Résultat dilué par action

- Pour le calcul du résultat dilué par action, une entité doit ajuster le résultat net attribuable aux actionnaires ordinaires ainsi que le nombre moyen pondéré d'actions en circulation, des effets de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives.
- Les actions ordinaires potentielles sont considérées comme dilutives uniquement si elles diminuent le bénéfice par action ou augmentent la perte par action des activités poursuivies. Lorsqu'on détermine l'effet dilutif des actions ordinaires potentielles, on considère séparément chaque émission ou série d'actions ordinaires potentielles.
- Pour les options, bons de souscription d'action et équivalents, le résultat dilué est calculé par la méthode du rachat d'actions. Pour les instruments convertibles, le résultat dilué est calculé selon la méthode de la conversion.



- Les actions ordinaires dont l'émission est conditionnelle sont incluses dans le calcul du résultat de base par action, à partir de la date à laquelle toutes les conditions sont réunies et, si elles ne sont pas réunies, dans le calcul du résultat dilué par action, basé sur le nombre d'actions qui seraient à émettre si la date de clôture de la période était la fin de la période d'éventualité.
- Lorsqu'un contrat peut être réglé en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix de l'entité émettrice, il est présumé que le contrat sera réglé en actions ordinaires, et le nombre correspondant d'actions ordinaires potentielles est inclus dans le résultat dilué par action si leur effet est dilutif.
- Pour les contrats pouvant être réglés en actions ordinaires ou en trésorerie, au choix du porteur, la méthode de règlement la plus dilutive (entre le règlement en trésorerie et le règlement en actions) est retenue pour le calcul du résultat dilué par action.
- Pour le résultat dilué par action, les actions ordinaires potentielles dilutives sont déterminées indépendamment pour chaque période présentée.

Principale divergence en règles françaises

- Pour les options, bons de souscription et équivalents, le résultat dilué peut être calculé en utilisant soit la méthode du rachat d'actions, soit la méthode du placement théorique des fonds. *[Avis OEC 27 §8b]*

Ajustement rétrospectif

- Si le nombre d'actions ordinaires en circulation varie sans toutefois entraîner d'évolution des ressources, le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation utilisé dans le calcul du résultat par action, de base et dilué, doit être ajusté de façon rétrospective pour toutes les périodes présentées.

Présentation et informations à fournir

- Une entité doit présenter le résultat de base par action et le résultat dilué par action des activités poursuivies ainsi que de l'ensemble des activités dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global avec la même importance pour toutes les périodes présentées, pour chaque catégorie d'actions ordinaires assortie d'un droit différent à une quote-part du bénéfice pour la période.
- L'entité présente séparément le résultat par action, de base et dilué, des activités abandonnées, soit dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global, soit dans les notes aux états financiers.
- Des informations sur le résultat de base par action et le résultat dilué par action basés sur des mesures alternatives du bénéfice peuvent être fournies dans les notes aux états financiers.





5.4 Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées

Textes applicables : IFRS 5, IFRS 13, IFRIC 17

Actifs détenus en vue de la vente : classement

- Les actifs non courants et certains groupes d'actifs et de passifs (ou groupes destinés à être cédés) sont classés comme détenus en vue de la vente si leur valeur comptable est recouvrée principalement par le biais d'une vente.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions particulières pour les actifs en cours de cession, sauf dans les comptes consolidés en ce qui concerne les filiales et entreprises sous influence notable (voir ci-après).

Actifs détenus en vue de la vente : évaluation et présentation

- Les actifs classés comme détenus en vue de la vente ne sont pas amortis.
- Les actifs non courants (ou un groupe destiné à être cédé) classés comme détenus en vue de la vente sont généralement évalués au plus faible de leur valeur comptable et de leur juste valeur diminuée des coûts de la vente, et sont présentés dans une rubrique distincte dans l'état de la situation financière.
- L'état de la situation financière comparatif n'est pas retraité lorsqu'un actif non courant (ou groupe destiné à être cédé) est classé comme détenu en vue de la vente durant la dernière période de présentation.

Actifs détenus en vue d'une distribution

- Les dispositions en termes de classement, de présentation et d'évaluation qui s'appliquent aux éléments classés comme détenus en vue de la vente sont également applicables aux actifs non courants (ou groupes destinés à être cédés) classés comme détenus en vue d'une distribution aux propriétaires.



Activités abandonnées : classement

- Une activité abandonnée est une composante dont l'entité s'est séparée ou bien qui est classée comme détenue en vue de la vente.
- Les activités abandonnées concernent uniquement des activités représentant une ligne d'activité ou une zone géographique principale et distincte ou des filiales acquises exclusivement en vue de la revente.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions particulières pour les actifs cédés ou en cours de cession, sauf dans les comptes consolidés en ce qui concerne les filiales et entreprises sous influence notable (voir ci-après).

Activités abandonnées : présentation

- Les activités abandonnées font l'objet d'une présentation séparée dans l'état du résultat net et des autres éléments du résultat global.
- L'état du résultat net et des autres éléments du résultat global comparatif est retraité afin de présenter séparément les activités abandonnées de la dernière période présentée.

Filiales

- Les filiales sont consolidées même si elles sont détenues uniquement en vue d'une vente. Elles sont classées comme détenues en vue de la vente et éventuellement en activités abandonnées si elles remplissent les critères.

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes consolidés, il existe une exemption de consolidation des filiales si et seulement si elles ont été acquises uniquement en vue d'être cédées. *[CRC 99-02 §101]*
- Les autres filiales en cours de cession à la clôture d'un exercice sont consolidées. Il est permis, sous certains critères, de présenter les éléments d'actif, de passif et de compte de résultat de ces entités sur des lignes distinctes « Actifs ou passifs nets en cours de cession » et « quote-part du groupe dans le résultat net des entreprises en cours de cession ». *[CRC 99-02 §23100]*

Entreprises associées et co-entreprises

- Une entreprise associée ou co-entreprise détenue en vue de la vente n'est pas mise en équivalence.

Principale divergence en règles françaises

- Dans les comptes consolidés, il existe une exemption de consolidation des entreprises sous influence notable si et seulement si elles ont été acquises uniquement en vue d'être cédées. *[CRC 99-02 §101]*



5.5 Information relative aux parties liées

Texte applicable : IAS 24

Identification des parties liées

- Les « relations entre parties liées » incluent celles qui impliquent l'existence d'un contrôle (direct ou indirect), d'un contrôle conjoint ou d'une influence notable.
- Les principaux dirigeants et leurs proches comptent également parmi les parties liées à une entité.

Comptabilisation et évaluation

- Il n'y a pas de règle particulière pour comptabiliser et évaluer les transactions entre parties liées.

Informations à fournir

- Il n'est pas nécessaire de fournir des informations dans les états financiers consolidés sur les transactions intra-groupes éliminées lors de la préparation des états financiers.
- Une information sur les relations avec une entité qui est une partie liée doit être fournie même s'il n'y a pas eu de transaction avec cette partie liée.
- Les informations sur les transactions entre parties liées sont requises pour chaque catégorie de relation entre parties liées.
- Les informations sur la rémunération des principaux dirigeants sont fournies en cumul et par catégorie de rémunération.
- Dans certains cas, les entités liées à une autorité publique peuvent fournir des informations moins détaillées sur les transactions entre parties liées.

Principales divergences en règles françaises

- De façon générale, moins d'informations sont requises.
- Dans les comptes consolidés et dans les comptes sociaux, pour les sociétés adoptant une présentation de base pour leur annexe, des informations sont requises uniquement lorsqu'il y a eu des transactions significatives avec les parties liées et qu'elles n'ont pas été conclues aux conditions normales de marché.
  [CRC 99-02 §425, Code de Commerce R 123-198 11, PCG art. 831-3]
- Dans les comptes sociaux, les sociétés utilisant une annexe simplifiée n'ont pas d'obligation d'information au titre des parties liées (sauf principaux actionnaires et membres du conseil d'administration ou conseil de surveillance).
  [Code de Commerce R 123-197 1 et PCG art. 832-12]



5.6 Entités d'investissement

Textes applicables : IFRS 10, IFRS 12, IFRS 13 et IAS 39

Approche générale

- Une entité d'investissement qualifiée *doit* comptabiliser ses investissements dans des entités qu'elle contrôle, des entreprises associées et des coentreprises à la juste valeur par le biais du compte de résultat.
- Par exception, une entité d'investissement doit consolider une filiale qui fournit à l'entité elle-même ou à d'autres parties des services ou des activités liés à l'investissement.

Entités d'investissement qualifiées

- Pour être qualifiée d'entité d'investissement, une entité doit présenter trois éléments essentiels et une ou plusieurs caractéristiques types.
- Les éléments essentiels sont les suivants :
  - l'entité obtient des fonds d'un ou plusieurs investisseurs dans l'objectif de leur fournir des services de gestion d'investissements,
  - elle déclare à ses investisseurs qu'elle a pour objet d'investir des fonds dans le seul but de réaliser des rendements sous forme de plus-values en capital et/ou de revenus d'investissement, et
  - elle évalue et apprécie la performance de la quasi-totalité de ses investissements sur la base de la juste valeur.
- Les caractéristiques types sont les suivantes :
  - l'entité détient plus d'un investissement,
  - l'entité a plus d'un investisseur,
  - l'entité a des investisseurs qui ne sont pas des parties qui lui sont liées, et/ou
  - l'entité détient des droits de propriété sous forme de titres de capitaux propres ou d'instruments similaires.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Sociétés mères d'entités d'investissement

- L'exemption de consolidation est obligatoire pour la société mère d'une entité d'investissement qui elle-même se qualifie en tant que telle.
- L'exemption de consolidation ne s'étend pas aux états financiers consolidés de la société mère d'une entité d'investissement si elle n'est pas elle-même une entité d'investissement : elle doit dans ce cas consolider toutes ses filiales.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas d'exemption de consolidation équivalente.

Informations à fournir

- Une entité d'investissement publie des données quantitatives sur son exposition aux risques liés à ses filiales non consolidées.
- Lorsqu'une entité d'investissement ne présente pas de caractéristique type, elle publie les jugements et hypothèses significatifs ayant servi à établir qu'elle se qualifie en tant que telle.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.



5.7 Transactions non monétaires

Textes applicables : IAS 16, IAS 18, IAS 38, IAS 40, IFRIC 18, SIC-31
A venir : IFRS 15

Définition

- Une transaction non monétaire est un échange d'actifs, de passifs ou de services (non monétaires) contre d'autres actifs, passifs ou services (non monétaires) sans contrepartie monétaire ou moyennant une contrepartie monétaire négligeable.

Échanges d'actifs détenus en vue de leur utilisation

- Les échanges d'actifs détenus en vue de leur utilisation sont évalués généralement sur la base de la juste valeur et entraînent la comptabilisation de profits ou pertes, à moins que l'opération d'échange ne manque de substance commerciale.
- Exceptionnellement, les actifs échangés détenus en vue de leur utilisation sont comptabilisés sur la base du coût historique si l'échange est dépourvu de substance commerciale ou si la juste valeur ne peut être mesurée de façon fiable tant pour l'actif reçu que pour l'actif abandonné.

Opération de troc

- Une opération de troc est considérée comme une transaction générant des produits des activités ordinaires sauf si les biens et services échangés sont de nature ou de valeur similaires ou si l'opération n'entre pas dans le cadre des activités ordinaires de l'entité.

Actifs obtenus par donation

- Les actifs obtenus par donation peuvent être comptabilisés de manière similaire à des subventions publiques sauf si le transfert correspond à un apport en capital.

Transferts d'actifs provenant de clients

- Les immobilisations corporelles provenant de clients et servant à leur donner accès à des sources de biens ou de services sont comptabilisées comme des actifs si elles satisfont à la définition d'un actif et aux critères de comptabilisation des immobilisations corporelles.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions spécifiques en la matière. Il pourrait donc y avoir des différences de traitement en pratique en termes de comptabilisation de l'actif et du revenu afférent.

5.8 Information financière et autres informations jointes

Textes applicables : IAS 1, IFRS Practice Statement - Management Commentary

Informations générales

- Afin de déterminer les informations à présenter en sus de celles exigées par les IFRS, une entité doit prendre en compte les exigences légales ou règlementaires qui lui sont applicables.
- Les informations financières et non financières en plus de celles requises par les IFRS sont généralement présentées séparément des états financiers en tant qu'informations jointes, mais peuvent, le cas échéant, être présentées dans les états financiers.

Types d'informations financières et non financières

- Le document « IFRS Practice Statement - Management Commentary » propose un cadre général non obligatoire pour la présentation des commentaires de la direction.

Informations sur le gouvernement d'entreprise

- Bien qu'elles ne soient pas exigées par les IFRS, des informations sur le gouvernement d'entreprise peuvent être requises par les dispositions légales ou règlementaires locales.

Principale divergence en règles françaises

- Ce type d'information est généralement communiqué dans le rapport de gestion dont le contenu est régi par la loi.
  [Code de Commerce L225-100]



5.9 Information financière intermédiaire

Textes applicables : IAS 34, IFRIC 10

Champ d'application et base de préparation

- Les états financiers intermédiaires contiennent un jeu d'états financiers complets ou résumés pour une période plus courte qu'un exercice annuel.

Forme et contenu

- Les états financiers intermédiaires résumés contiennent au minimum :
  - un état résumé de la situation financière,
  - un état résumé du résultat net et des autres éléments du résultat global,
  - un tableau résumé des flux de trésorerie,
  - un état résumé de variation des capitaux propres, et
  - une sélection de notes explicatives.
- Les données comparatives comprennent au minimum :
  - un état de la situation financière à la fin de la période annuelle précédente, et
  - un état résumé du résultat net et des autres éléments du résultat global, un tableau résumé des flux de trésorerie et un état résumé de variation des capitaux propres pour la période intermédiaire comparable de l'exercice précédent.

Comptabilisation et évaluation

- Les éléments sont généralement comptabilisés et évalués comme si la période intermédiaire était une période isolée.
- Par exception, la charge d'impôt sur le résultat pour une période intermédiaire se base sur le taux d'impôt annuel moyen attendu.

Méthodes comptables

- De manière générale, les méthodes comptables appliquées aux états financiers intermédiaires sont identiques à celles appliquées pour les états financiers annuels suivants.



Principales divergences en règles françaises

Les dispositions sont globalement similaires, avec des divergences en termes de données comparatives. Il est obligatoire de présenter :

- le compte de résultat annuel comparatif en plus du compte de résultat de la période intermédiaire comparable de l'exercice précédent, et
- les tableaux des flux de trésorerie et de variation des capitaux propres annuels de l'exercice précédent au lieu des tableaux de flux de trésorerie et de variation des capitaux propres de la période intermédiaire comparable de l'exercice précédent.
  [Recommandation CNC 99-R-01]

5.10 [Vide]

La thématique historiquement traitée dans cette section a été réallouée suite à l'évolution du référentiel IFRS.



5.11 Activités extractives

Textes applicables : IFRS 6, IFRIC 20

Champ d'application

- Les entités identifient et comptabilisent de manière distincte les dépenses préalables à la prospection, les dépenses de prospection et d'évaluation et les dépenses de développement.
- Il n'y a pas de dispositions spécifiques au secteur d'activité concernant la comptabilisation ou l'évaluation des dépenses préalables à la prospection ou des dépenses de développement. Les dépenses préalables à la prospection sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées.

Dépenses de prospection et d'évaluation

- Chaque type de dépense de prospection et d'évaluation peut être comptabilisé en charges lorsque la dépense est engagée ou portée à l'actif, conformément aux méthodes comptables choisies par l'entité.
- Les dépenses de prospection et d'évaluation portées à l'actif sont classées en immobilisations corporelles ou incorporelles, en fonction de leur nature.

Frais de découverture

- Les frais de découverture engagés au cours de la phase d'exploitation d'une mine et améliorant l'accès au minerai à extraire sont portés à l'actif si certains critères sont réunis.

Dépréciation

- La norme fournit certaines latitudes par rapport aux règles habituelles appliquées (voir 3.10) afin de déterminer si les actifs de prospection et d'évaluation font l'objet d'indices de perte de valeur.
- Le test de recouvrabilité des actifs de prospection et d'évaluation peut combiner plusieurs UGT, tant que la taille de cet ensemble ne dépasse pas celle d'un secteur opérationnel (voir 5.2).

Principale divergence en règles françaises

Il n'existe pas de dispositions détaillées spécifiques pour les activités extractives. Il est simplement précisé que les frais d'exploration minière assimilés à des frais de recherche appliquée et de développement peuvent être inscrits à l'actif du bilan sous ce poste. Le point de départ des amortissements est différé jusqu'au terme des recherches.
[Code de Commerce R 123-188]



5.12 Accords de concession de service

Textes applicables : IFRIC 12, SIC-29
A venir : IFRS 15, amendements à IAS 16 et IAS 38

Champ d'application

- Les IFRS comprennent des dispositions particulières sur la comptabilisation d'accords de concession de services de type « public-privé » par les entités du secteur privé (les concessionnaires).
- L'interprétation s'applique uniquement aux accords de concession de service dans le cadre desquels le secteur public (le concédant) contrôle ou règlemente les services que le concessionnaire doit fournir et leur tarif ainsi que tout intérêt résiduel significatif dans l'infrastructure.

Principale divergence en règles françaises

- Des principes de comptabilisation spécifiques existent pour les concessions de service public (CSP), qui diffèrent des IFRS.
[PCG art. 621-6 à 621-10]

Les droits du concessionnaire sur l'infrastructure

- Une infrastructure de service public entrant dans le champ d'application de l'interprétation n'est pas comptabilisée en tant qu'immobilisation corporelle du concessionnaire qu'il s'agisse d'une infrastructure existante du concédant ou d'une infrastructure construite ou acquise par le concessionnaire auprès d'un tiers aux fins de l'accord de services.

Principales divergences en règles françaises

- Les immobilisations mises en concession par le concédant et par le concessionnaire sont comptabilisées à l'actif, dans un compte spécifique. *[PCG art.621-8 et 942-22]*
- Les biens apportés à titre gratuit par le concédant donnent lieu à comptabilisation d'une contrepartie en autres fonds propres.
[PCG art. 621-8 et 942-22]

Éléments fournis par le concédant

- Si le concédant fournit d'autres éléments au concessionnaire, en contrepartie de services à rendre par le concessionnaire, que ce dernier peut conserver ou vendre selon son choix, alors le concessionnaire comptabilise ces éléments en actifs, avec un passif correspondant aux obligations de fournir des services dans le futur.

Comptabilisation des produits provenant de services de construction ou d'amélioration et des produits d'exploitation

- Le concessionnaire comptabilise et évalue les produits liés à la fourniture de services de construction ou d'amélioration en application des dispositions relatives aux contrats de construction et les produits des autres services en conformité avec la norme générale sur les produits (voir 4.2).

Principale divergence en règles françaises

- Aucun produit de vente de services de construction n'est comptabilisé.

Comptabilisation de la contrepartie à recevoir pour les services de construction ou d'amélioration

- Le concessionnaire comptabilise la contrepartie à recevoir du concédant pour des services de construction ou d'amélioration – notamment d'amélioration d'infrastructures existantes – en actif financier et/ou immobilisation incorporelle.
- Le concessionnaire comptabilise un actif financier dans la mesure où il dispose d'un droit inconditionnel à recevoir de la trésorerie (ou tout autre actif financier) quelle que soit l'utilisation de l'infrastructure par ses usagers.
- Le concessionnaire comptabilise un actif incorporel dans la mesure où il dispose d'un droit de facturer l'utilisation de l'infrastructure aux usagers.



Principales divergences en règles françaises

- Il n'y a pas de contrepartie à recevoir du concédant au titre des services de construction lors de la construction de l'infrastructure.
- Les immobilisations corporelles (et incorporelles) mises en concession par le concessionnaire sont comptabilisées dans un compte spécifique (Immobilisations mises en concession). Il ne s'agit ni d'immobilisation incorporelle, ni d'immobilisation financière. *[PCG art. 942-22]*

Comptabilisation ultérieure des actifs financiers et incorporels

- Tout actif financier est comptabilisé selon les normes sur les instruments financiers applicables (voir section 7). Toute immobilisation incorporelle est comptabilisée selon la norme sur les immobilisations incorporelles (voir 3.3). Il n'existe aucune exemption à ces dispositions pour les concessionnaires.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions équivalentes.

Obligations de maintenance et services d'amélioration

- Le concessionnaire comptabilise et évalue ses obligations contractuelles de maintenance et rétablissement des infrastructures selon la norme relative aux provisions (voir 3.12), à l'exception de tout élément de construction ou d'amélioration qui est comptabilisé selon les dispositions relatives aux contrats de construction (voir 4.2).

Principale divergence en règles françaises

- La constitution de provisions pour renouvellement est possible. *[PCG art. 621-9]*

Coûts d'emprunt

- Le concessionnaire porte à l'actif les coûts d'emprunt attribuables à l'accord et engagés au cours de la période pendant laquelle il offre ses services de construction ou d'amélioration dans la mesure où il dispose d'un droit contractuel à recevoir un actif incorporel. Dans le cas contraire, le concessionnaire comptabilise en charges les coûts d'emprunt lorsqu'ils sont engagés.

Principale divergence en règles françaises

- Comme pour les autres immobilisations, les coûts d'emprunts peuvent être soit comptabilisés en charges de la période soit incorporés au coût de l'actif concerné (voir 4.6).
  [Code de Commerce R 123-178-2 et PCG art. 213-9.1]

5.13 Transactions sous contrôle commun et création d'une « newco »

Textes applicables : le sujet n'est pas traité explicitement, mais IFRS 3, IFRS 10 et IFRIC 17 sont applicables

Transactions sous contrôle commun

- À notre avis, l'acquéreur a le choix de comptabiliser un regroupement d'entreprises sous contrôle commun soit à la valeur comptable soit selon la méthode de l'acquisition dans ses états financiers consolidés.
- À notre avis, le cédant dans le cadre d'une transaction sous contrôle commun correspondant à une scission a le choix entre une comptabilisation à la valeur comptable et une comptabilisation à la juste valeur dans ses états financiers consolidés. Dans le cadre d'autres cessions, à notre avis, il convient de faire preuve de jugement afin de déterminer le montant approprié de la contrepartie transférée pour le calcul des profits et pertes résultant de la cession.
- A notre avis, une entité a généralement le choix de comptabiliser une transaction sous contrôle commun à la valeur comptable, à la juste valeur ou sur la base du montant échangé dans ses états financiers sociaux (lorsque c'est applicable) lorsque les participations dans les filiales sont comptabilisées au coût.
- Les transactions sous contrôle commun sont comptabilisées selon la même méthode comptable dans la mesure où la substance des transactions est similaire.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions spécifiques aux opérations sous contrôle commun, ni dans les comptes sociaux, ni dans les comptes consolidés. Celles-ci doivent donc être traitées selon les règles générales.



Création d'une « newco »

- La création d'une nouvelle entité (« newco ») vise généralement soit à mettre en place un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, soit à procéder à une restructuration entre entités sous contrôle commun.
- Lorsqu'il s'agit d'un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, il convient en général d'appliquer la méthode de l'acquisition.
- Lorsqu'il s'agit d'une restructuration entre entités sous contrôle commun, à notre avis, il est tout d'abord nécessaire de déterminer s'il y a eu regroupement d'entreprises. Si tel est le cas, le même choix de méthodes comptables que pour les transactions sous contrôle commun dans les états financiers consolidés est possible.
- Si une « newco» est utilisée dans le cadre d'un appel public à l'épargne conditionnel, à notre avis la transaction peut être analysée soit comme une création de « newco » en vue d'un regroupement d'entreprises impliquant un tiers, soit comme une création de « newco » en vue d'une restructuration entre entités sous contrôle commun.

Principales divergences en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions spécifiques aux créations de « newco », ni dans les comptes sociaux, ni dans les comptes consolidés, à une exception près (voir ci-dessous). Ces opérations doivent donc être traitées selon les règles générales.
- Par exception, dans les comptes consolidés, sous des conditions strictes, lorsqu'une société consolidante apporte ses titres à une entité nouvelle qui devient la nouvelle consolidante du même groupe, les valeurs consolidées antérieures doivent être maintenues.
  [Bulletin CNCC n°145, EC 2006-64]



PREMIÈRE APPLICATION DES IFRS

6.1 Première application des IFRS

Texte applicable : IFRS 1
A venir : IFRS 9, IFRS 14, IFRS 15, amendements à IFRS 11

Dispositions générales

- Les IFRS prévoient des dispositions transitoires spécifiques et des exemptions possibles lors de leur première application.
- Une entité prépare un état de la situation financière d'ouverture à la date de transition aux IFRS, comme point de départ de sa comptabilité selon les IFRS.
- La date de transition est le début de la première période comparative présentée selon les IFRS.
- L'entité doit présenter, conjointement à l'état de la situation financière d'ouverture, au moins un an de comparatif.
- Les dispositions transitoires et exemptions lors de la première application des IFRS sont applicables aux états financiers annuels et intermédiaires.

Choix des méthodes comptables

- Le choix des méthodes comptables se base sur les IFRS applicables à la fin de la première période d'application des IFRS.
- De manière générale, ces méthodes comptables sont appliquées de façon rétrospective lors de la préparation de la situation financière d'ouverture et pour toutes les périodes présentées dans les premiers états financiers.

Exceptions obligatoires

- La norme interdit l'application rétrospective de changements de méthode comptable dans certains cas – généralement quand cela nécessiterait des connaissances a posteriori.

Exemptions optionnelles

- Il est possible d'utiliser un certain nombre d'exemptions aux dispositions générales requérant l'application rétrospective des méthodes comptables selon les IFRS.

Informations à fournir

- Les informations détaillées à fournir lors de la première application des IFRS comprennent le rapprochement des capitaux propres et du résultat net présentés selon le référentiel comptable antérieur avec ceux présentés selon les IFRS.





6.2A Comptes de report règlementaires et première application des IFRS

A venir : IFRS 14

IFRS 14 *Comptes de report règlementaires* entrera en application le 1er janvier 2016. Elle n'est pas adoptée par l'Union européenne.

Généralités et champ d'application

- La norme permet à une entité qui adopte les normes IFRS de continuer à appliquer son référentiel comptable antérieur, pour la reconnaissance, l'évaluation et la dépréciation des comptes de report règlementaires.
- L'entité est autorisée à appliquer les dispositions de la présente norme dans ses premiers états financiers IFRS si et seulement si :
  - elle exerce des activités à tarifs règlementés,
  - elle a comptabilisé des soldes de comptes de report règlementaires dans ses états financiers conformément à son référentiel comptable antérieur,
  - elle a fait le choix d'appliquer les dispositions de la présente norme pour comptabiliser les soldes de comptes de report règlementaires dans ses premiers états financiers IFRS.
- L'entité présente le solde des comptes de report règlementaires sur une ligne distincte du bilan et les mouvements correspondants sur une ligne distincte du résultat net ou des autres éléments du résultat global.

Application des autres normes IFRS

- Les dispositions des autres normes IFRS s'appliquent également aux comptes de report règlementaires dans les états financiers, sous réserve de certaines exceptions, exemptions particulières et dispositions supplémentaires qui sont spécifiées dans la norme provisoire.



Informations à fournir

- L'entité qui choisit d'appliquer la présente norme doit fournir des informations qui permettent aux utilisateurs d'apprécier :
  - la nature et les risques de la règlementation des tarifs qui fixe le prix que l'entité peut facturer à ses clients pour les biens et les services qu'elle leur fournit,
  - les incidences de la règlementation des tarifs sur sa situation financière, sa performance financière et ses flux de trésorerie.

7 INSTRUMENTS FINANCIERS

7.1 Champ d'application et définitions

Textes applicables : IFRS 7, IAS 32, IAS 39
A venir : IFRS 9

Champ d'application

- Les normes concernant les instruments financiers s'appliquent généralement à tous les instruments financiers. Elles s'appliquent également à un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier qui peut faire l'objet d'un règlement net en trésorerie (ou qui est facilement convertible en trésorerie), sauf si le contrat est conclu et maintenu en vue de la livraison de l'élément non financier selon les besoins de l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation (« exemption pour usage propre »).
- Les instruments financiers ne relevant pas du champ d'application de ces normes sont notamment certains engagements de prêt et contrats de garantie financière ainsi que des instruments financiers relevant du champ d'application d'autres normes IFRS spécifiques, tels que les intérêts détenus dans des filiales, des coentreprises ou des entreprises associées, les contrats d'assurance et les avantages du personnel. Cependant, certains intérêts détenus dans les filiales, entreprises associées et coentreprises rentrent dans le champ d'application des normes sur les instruments financiers.

Définition

- Un instrument financier est tout contrat qui donne lieu à un actif financier pour une entité et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres pour une autre entité.
- Les instruments financiers comprennent un large éventail d'actifs et de passifs financiers : des instruments financiers non dérivés (tels que la trésorerie, les créances, les emprunts, les participations dans d'autres entités) et les instruments financiers dérivés (tels que les options, les contrats à terme de gré à gré ou normalisés, et les swaps de taux d'intérêt et de devises).





7.2 Dérivés et dérivés incorporés

Textes applicables : IAS 39, IFRIC 9
A venir : IFRS 9

Dérivés

- Un dérivé est un instrument financier ou autre contrat entrant dans le champ d'application de la norme sur les instruments financiers, dont la valeur varie en fonction de la variation d'un sous-jacent (autre qu'une variable non financière spécifique à l'une des parties au contrat), qui ne requiert qu'un investissement net initial inférieur à celui qui serait nécessaire pour d'autres types d'instruments réagissant de façon similaire aux variations du sous-jacent, et dont le règlement a lieu à une date future.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de définition conceptuelle des instruments dérivés ou « contrats financiers », mais une définition juridique sous forme de liste. *[Code monétaire et financier art. D211-1-A]*

Dérivés incorporés

- Un dérivé incorporé est une composante d'un contrat hybride qui a pour effet de faire varier les flux de trésorerie de l'instrument hybride d'une manière similaire à un dérivé autonome.
- Un instrument hybride comprend également un contrat hôte non dérivé correspondant à un contrat financier ou non financier.
- Un dérivé incorporé n'est pas comptabilisé séparément du contrat hôte s'il lui est étroitement lié, si un instrument autonome comportant les mêmes conditions que le dérivé incorporé ne répondrait pas à la définition d'un dérivé, ou si le contrat hybride est évalué à la juste valeur par le biais du compte de résultat. Dans les autres cas, un dérivé incorporé est comptabilisé séparément du contrat hôte en tant que dérivé.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions particulières relatives aux dérivés incorporés, qui ne sont pas comptabilisés séparément de leur contrat hôte.



7.3 Capitaux propres et passifs financiers

Textes applicables : IAS 32, IAS 39, IFRIC 2, IFRIC 17, IFRIC 19
A venir : IFRS 9

Classement

- Un instrument (ou ses différentes composantes) est classé lors de sa comptabilisation initiale, en tant que passif financier, actif financier ou instrument de capitaux propres selon la substance de l'accord contractuel et selon les définitions d'un passif financier, d'un actif financier et d'un instrument de capitaux propres.
- Lorsqu'un instrument financier présente à la fois une composante capitaux propres et une composante passif, celles-ci sont comptabilisées séparément.
- Les obligations d'achat d'actions propres (incluant les participations ne donnant pas le contrôle) sont des passifs financiers (voir également 2.5).

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, la notion de capitaux propres est juridique. *[Code de Commerce R 123-190 et 123-191et PCG art. 934-1]*
- Il existe une rubrique intermédiaire « autres fonds propres » entre dettes et capitaux propres, dans laquelle sont classés certains instruments financiers (obligations remboursables en actions, prêts participatifs…). *[Code de Commerce R 123-190-2 et PCG art. 934-1]*
- Les instruments financiers composés sont intégralement comptabilisés soit en dettes soit en « autres fonds propres », et ne sont pas séparés en deux composants. *[Avis OEC n°28]*
- Les obligations d'achat d'intérêts minoritaires sont des engagements hors bilan.

Comptabilisation et évaluation

- Les profits ou pertes sur des transactions en instruments de capitaux propres de l'entité sont directement comptabilisés en capitaux propres.
- Les coûts accessoires directement attribuables à l'émission ou au rachat d'instruments de capitaux propres sont comptabilisés directement en capitaux propres.
- Les dividendes versés sur des instruments de capitaux propres sont directement imputés sur les capitaux propres.

Principale divergence en règles françaises

- Les frais d'augmentation de capital, de fusion, de scission ou d'apport sont soit imputés sur les primes de fusion ou d'apport, ce qui constitue la méthode préférentielle, soit comptabilisés en charges, soit comptabilisés à l'actif.
  [Code de Commerce L232-9 et R123-186, PCG art. 212-9]

Reclassement des instruments entre passifs et capitaux propres

- Le classement d'un instrument s'effectue lors de la comptabilisation initiale et n'est généralement pas revu à la suite de changements de circonstances ultérieurs. Néanmoins, un reclassement entre capitaux propres et passifs, ou inversement, peut être nécessaire dans certains cas.

Présentation

- Les actions propres détenues sont présentées en déduction des capitaux propres.
- Les participations ne donnant pas le contrôle sont classées en capitaux propres dans l'état de la situation financière, mais sont présentées séparément des capitaux propres de la société mère (voir également 2.5).

Principales divergences en règles françaises

- Dans les comptes sociaux, les actions propres détenues sont comptabilisées soit en titres immobilisés soit en valeurs mobilières de placement selon l'objectif du rachat d'action. *[Avis CU CNC 98-D]*
- Dans les comptes consolidés, le traitement des actions propres dépend de leur classement dans les comptes sociaux. Les actions propres classées en titres immobilisés dans les comptes sociaux sont portées en moins des capitaux propres dans les comptes consolidés et celles qui sont classées en valeurs mobilières de placement dans les comptes sociaux sont maintenues à ce poste dans les comptes consolidés. *[CRC 99-02 §271]*



7.4 Classement des actifs financiers et des passifs financiers

Texte applicable : IAS 39
A venir : IFRS 9

Classement

- Les actifs financiers sont classés selon quatre catégories : actifs à la juste valeur par le biais du compte de résultat, prêts et créances, actifs détenus jusqu'à leur échéance et actifs disponibles à la vente. Les passifs financiers sont classés soit en tant que passifs à la juste valeur par le biais du compte de résultat, soit en autres passifs. La catégorie détermine le mode de comptabilisation et d'évaluation (à la juste valeur ou non) des instruments après leur comptabilisation initiale.
- Les actifs financiers et passifs financiers classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat se décomposent en deux sous-catégories : ceux détenus à des fins de transaction (incluant les dérivés) et ceux désignés à la juste valeur par le biais du compte de résultat lors de la comptabilisation initiale.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de classification formelle par catégories. En pratique, on distingue :
  - créances et dettes,
  - prêts et emprunts,
  - titres financiers,
  - contrats financiers (instruments financiers à terme).

Reclassement d'actifs financiers

- Les reclassements d'actifs financiers peuvent être autorisés ou requis sous certaines conditions.
- Les instruments ne peuvent pas être reclassés en instruments à la juste valeur par le biais du compte de résultat après leur comptabilisation initiale.
- Le reclassement ou la vente d'actifs détenus jusqu'à leur échéance peut entraîner le reclassement d'autres actifs détenus jusqu'à leur échéance en actifs disponibles à la vente.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions particulières en matière de reclassement.

Reclassement de passifs financiers

- Les reclassements de passifs financiers dans et hors de la catégorie des instruments à la juste valeur par le biais du compte de résultat ne sont pas autorisés.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions particulières en matière de reclassement.





7.5 Comptabilisation et décomptabilisation

Texte applicable : IAS 39
A venir : IFRS 9

Comptabilisation initiale

- Les actifs financiers et les passifs financiers incluant les instruments dérivés sont comptabilisés dans l'état de la situation financière lorsque l'entité devient partie au contrat. Cependant, l'achat et la vente d'actifs financiers normalisés sont comptabilisés soit à la date de la transaction, soit à la date du règlement.

Décomptabilisation d'actifs financiers

- Un actif financier n'est décomptabilisé que lorsque les droits contractuels de recevoir les flux de trésorerie de l'actif financier expirent ou lorsque l'actif financier est transféré et le transfert remplit certaines conditions spécifiques.
- Une entité ne décomptabilise pas un actif financier transféré lorsqu'elle conserve pratiquement tous les risques et avantages inhérents à sa propriété.
- Une entité continue de comptabiliser un actif financier transféré à hauteur de son implication continue dans l'actif financier si elle a conservé le contrôle de celui-ci et qu'elle n'a ni conservé ni transféré la majorité des risques et avantages inhérents à sa propriété.

Principale divergence en règles françaises

- Les créances sont décomptabilisées lorsqu'il y a transfert juridique de propriété. Il n'y a pas dans ce cas d'analyse du transfert des risques et avantages. *[Bulletin CNCC n°128 de décembre 2002 et communiqué de la CNCC de mai 2014 sur les cessions de créances de CICE]*

Décomptabilisation de passifs financiers

- Un passif financier est décomptabilisé lorsqu'il est éteint, c'est-à-dire lorsque l'obligation est acquittée, annulée ou arrivée à expiration, ou quand ses conditions sont substantiellement modifiées.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de dispositions particulières sur les conséquences comptables d'une modification substantielle des conditions d'un passif financier.



7.6 Évaluation, profits et pertes

Textes applicables : IFRS 13, IAS 18, IAS 21, IAS 39
A venir : IFRS 9, IFRS 15

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

- Lors de leur comptabilisation initiale, les actifs financiers et les passifs financiers sont généralement évalués à la juste valeur (ajustée des coûts de transaction directement attribuables si les instruments ne sont pas classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat).

Principales divergences en règles françaises

- Les actifs financiers sont généralement comptabilisés à leur coût d'acquisition (valeur de remboursement ou prix de rachat pour les créances) et les passifs à la valeur nominale de remboursement conformément au principe de nominalisme monétaire (voir 1.2). *[Code de Commerce L123-18, PCG art. 213-1, et Code civil art. 1895]*
- Dans les comptes sociaux, les frais d'acquisition de titres sont soit intégrés au coût d'acquisition soit comptabilisés en charges. *[PCG art. 221-1 renvoyant sur art. 213-8]*
- En l'absence de comptabilité de couverture, les dérivés sont comptabilisés à leur juste valeur s'ils sont négociés sur des marchés organisés, sinon, seule la perte latente est comptabilisée. *[PCG art. 224-1-4]*

Évaluation ultérieure

- Les actifs financiers sont par la suite évalués à la juste valeur, à l'exception des prêts et créances et des actifs détenus jusqu'à leur échéance (qui sont évalués au coût amorti) et des placements dans des instruments de capitaux propres non cotés dans les rares cas où leur juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable (qui sont évalués à leur coût).
- Les variations de juste valeur des actifs financiers disponibles à la vente sont comptabilisées dans les autres éléments du résultat global, hormis les écarts de change sur actifs monétaires disponibles à la vente ainsi que les pertes de valeur qui sont comptabilisés en résultat net. Lors de la décomptabilisation des actifs disponibles à la vente, le cumul des profits et pertes comptabilisé dans les autres éléments du résultat est reclassé en résultat net.



- Les passifs financiers, autres que ceux qui sont classés à la juste valeur par le biais du compte de résultat, sont généralement évalués au coût amorti. Les variations de juste valeur des actifs et passifs financiers à la juste valeur par le biais du compte de résultat sont comptabilisées en résultat net.
- Tous les dérivés (y compris les dérivés incorporés séparés) sont évalués à la juste valeur et les variations de juste valeur comptabilisées en résultat.

Principales divergences en règles françaises

- Il n'y a pas d'actifs financiers évalués ultérieurement à la juste valeur, sauf certains dérivés. Pour les titres, seules les moins-values affectent le résultat. Elles sont comptabilisées sous forme d'une dépréciation. *[PCG art. 221-3, 221-5 et 221-6]*
- L'évaluation ultérieure des passifs financiers se fait à la valeur d'inventaire c'est-à-dire au coût amorti sur la base de l'échéancier contractuel. *[PCG art. 323-10]*
- Pour les dérivés négociés sur les marchés de gré à gré, seules les moins-values latentes sont comptabilisées en résultat en l'absence de comptabilité de couverture. *[PCG art. 224-1 à 224-4]*

Comptabilisation des intérêts

- Le produit d'intérêt et la charge d'intérêt sont calculés au moyen de la méthode du taux d'intérêt effectif. Le taux d'intérêt effectif est calculé lors de la comptabilisation initiale selon les estimations de flux de trésorerie, basées sur tous les termes contractuels de l'instrument financier mais sans tenir compte des pertes de crédit futures attendues. En ce qui concerne les instruments à taux variable, le taux d'intérêt effectif est actualisé afin de refléter l'évolution des taux d'intérêt du marché.

Principales divergences en règles françaises

- Les intérêts liés aux passifs financiers sont comptabilisés sur la durée de vie de l'instrument, en général conformément au plan d'amortissement contractuel. *[Code civil art. 586]*
- Les frais d'émission d'emprunt sont soit inscrits à l'actif et répartis sur la durée de l'emprunt (méthode préférentielle), soit comptabilisés en charges en totalité dans l'exercice où ils sont encourus. *[PCG art. 212-11]*

Dépréciation d'actifs financiers

- Une entité doit apprécier s'il existe une indication objective de la dépréciation de ses actifs financiers non évalués à la juste valeur par le biais du compte de résultat. En cas d'indication objective de dépréciation, toute perte de valeur est comptabilisée en résultat net.
- Une indication objective de dépréciation résulte d'un événement générateur de pertes intervenu ultérieurement à la comptabilisation initiale de l'actif financier et ayant un impact sur les flux de trésorerie futurs estimés de l'actif.
- Pour un placement dans un instrument de capitaux propres, une baisse importante ou prolongée de la juste valeur en deçà de son coût est une indication objective de dépréciation. Les pertes de valeur sur les instruments de capitaux propres ne peuvent pas être reprises.
- Une entité apprécie en premier lieu si des indications objectives de dépréciation existent individuellement pour des actifs financiers individuellement significatifs et collectivement pour les autres actifs. Un test de dépréciation collectif est également réalisé pour les actifs qui n'ont pas été dépréciés sur une base individuelle.
- L'évaluation de la dépréciation dépend de la comptabilisation de l'actif financier au coût amorti (par exemple classés comme prêts et créances ou détenus jusqu'à échéance) ou classés comme disponibles à la vente.

Principales divergences en règles françaises

- Il n'existe pas d'indicateurs objectifs de dépréciation formellement définis.
- Les titres sont dépréciés si leur valeur comptable est inférieure à leur valeur d'utilité, celle-ci étant définie de façon différente selon la nature des titres. *[PCG art. 221-3, 221-5 et 221-6]*
- Les créances sont dépréciées lorsqu'une perte probable apparaît sur la base de leur valeur actuelle. Pour évaluer la dépréciation, l'actualisation des flux de trésorerie future n'est pas obligatoire. *[Code de Commerce R123-179, PCG art. 214-5 et 214-25]*



7.7 Comptabilité de couverture

Textes applicables : IAS 39, IFRIC 16
A venir : IFRS 9

Introduction

- La comptabilité de couverture permet à une entité d'évaluer ses actifs, passifs et engagement fermes de manière sélective sur une base différente de celle spécifiée habituellement dans les IFRS ou de différer la comptabilisation en résultat net des profits et pertes résultant de dérivés.
- La comptabilité de couverture est volontaire. Cependant, elle est uniquement autorisée si l'entité répond à de strictes exigences en matière de documentation et d'efficacité.

Principale divergence en règles françaises

- Les critères pour l'application de la comptabilité de couverture sont moins détaillés. *[PCG art. 224-2 et 224-3]*

Modèles de comptabilité de couverture

- Il existe trois modèles de comptabilité de couverture :
  - la couverture de juste valeur pour l'exposition aux variations de la juste valeur,
  - la couverture de flux de trésorerie pour l'exposition aux variations de flux de trésorerie, et
  - la couverture d'investissement net pour l'exposition au risque de change sur les investissements nets dans des activités à l'étranger.

Principale divergence en règles françaises

- L'instrument de couverture n'est pas comptabilisé. Ses variations de valeur sont rapportées au compte de résultat sur la durée de vie de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément. *[PCG art. 224-3]*

Éléments couverts qualifiés

- Les éléments couverts qualifiés peuvent être :
  - des actifs ou des passifs comptabilisés,
  - des engagements fermes non comptabilisés,
  - des transactions prévues hautement probables,
  - des investissements nets dans des activités à l'étranger.

Instruments de couverture qualifiés

- D'une manière générale, seuls les instruments dérivés conclus avec une tierce partie peuvent être qualifiés d'instruments de couverture.
- Cependant, pour les couvertures de risques de change seulement, des instruments financiers non dérivés peuvent être qualifiés d'instrument de couverture.

Risques couverts qualifiés

- Le risque couvert doit affecter potentiellement le résultat net.

Test d'efficacité

- Les tests d'efficacité sont réalisés à la fois sur une base prospective et rétrospective. Afin qu'une couverture soit hautement efficace, les variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'élément couvert attribuables au risque couvert doivent être compensées par des variations de juste valeur ou de flux de trésorerie de l'instrument de couverture, dans un intervalle compris entre 80 et 125 pour cent.

Principale divergence en règles françaises

- Il n'existe pas de disposition imposant la mise en œuvre systématique de tests d'efficacité et le respect d'un intervalle d'efficacité. Une corrélation doit toutefois être établie entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles de l'instrument de couverture. *[PCG art. 224-2]*



Arrêt de la comptabilité de couverture

- La comptabilité de couverture doit être interrompue de manière prospective si :
  - la transaction couverte n'est plus hautement probable,
  - l'instrument de couverture arrive à maturité, ou est vendu, résilié ou exercé,
  - l'élément couvert est vendu, réglé ou sorti de toute autre façon,
  - la couverture n'est plus hautement efficace, ou
  - l'entité annule la désignation.

7.8 Présentation et informations à fournir

Textes applicables : IFRS 7, IFRS 13, IAS 1, IAS 32
A venir : IFRS 9

Compensation

- Un actif financier et un passif financier doivent être compensés si et seulement si une entité :
  - a actuellement un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés, et
  - a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Principales divergences en règles françaises

- Les compensations sont interdites sauf lorsqu'elles sont prévues par les dispositions en vigueur. *[PCG art. 911-5]*
- La compensation est obligatoire pour les dettes et créances réciproques, fongibles, certaines, liquides et exigibles. *[Code civil art. 1289 à 1299]*

Objectifs des informations à fournir

- Une entité est tenue de fournir des informations de façon à permettre aux utilisateurs d'évaluer à la fois :
  - l'importance des instruments financiers au regard de la situation financière et de la performance financière de l'entité,
  - la nature et l'ampleur des risques découlant des instruments financiers, ainsi que la façon dont l'entité gère ces risques.

Importance des instruments financiers au regard de la situation et de la performance financières

- Les informations spécifiques à fournir concernent notamment :
  - les valeurs comptables et les justes valeurs,
  - les éléments désignés à la juste valeur par le biais du compte de résultat,
  - le reclassement d'actifs financiers entre différentes catégories,
  - la compensation d'actifs financiers et passifs financiers et l'effet de potentielles conventions-cadres de compensation,
  - les garanties,
  - la comptabilité de couverture.

Nature et ampleur des risques découlant des instruments financiers

- Des informations quantitatives et qualitatives doivent être fournies.
- Les informations qualitatives décrivent les objectifs, politiques et processus de la Direction dans le cadre de la gestion des risques relatifs aux instruments financiers.
- Les informations quantitatives sur l'exposition aux risques relatifs aux instruments financiers se basent sur les informations fournies en interne aux principaux dirigeants. Néanmoins, certaines informations relatives à l'exposition de l'entité aux risques de crédit, de liquidité et de marché liés aux instruments financiers ainsi qu'aux transferts d'actifs financiers sont requises, que ces informations soient fournies à la direction ou non.

Informations sur la juste valeur

- Des informations sur la juste valeur sont requises par classes d'actifs et de passifs afin de permettre une comparaison avec la juste valeur.

Principale divergence en règles françaises

- La fourniture d'informations sur les instruments financiers est plus limitée qu'en IFRS. Le PCG fournit une liste d'informations à fournir dont certaines concernent les instruments financiers (engagements financiers donnés et reçus non comptabilisés, échéances des créances et dettes, informations sur l'ensemble des transactions effectuées sur les marchés de produits dérivés,…). *[PCG art. 831-1 et suivants]*

7A Instruments financiers : IFRS 9 (2014)

A venir : IFRS 9

IFRS 9 *Instruments financiers* n'est pas encore en application. Sa date d'entrée en application obligatoire est fixée au 1[er] janvier 2018. Cette norme n'est pas adoptée par l'Union européenne.

Champ d'application

- IFRS 9 annule et remplace IAS 39.
- En outre, l'IASB travaille sur un projet de comptabilité de macro couverture qui a été exclu d'IFRS 9.

Classement d'actifs financiers

- Les actifs financiers sont évalués selon trois catégories : le coût amorti, la juste valeur par les autres éléments du résultat global ou la juste valeur par résultat. Les catégories suivantes définies par IAS 39 - actifs détenus jusqu'à leur échéance, prêts et créances, et actifs disponibles à la vente - sont éliminées.
- Un actif financier doit être évalué au coût amorti si les deux conditions suivantes sont réunies :
  - condition liée au modèle économique : l'actif est détenu dans l'objectif de recevoir les flux de trésorerie contractuels,
  - condition liée à la nature des flux : les flux de trésorerie contractuels correspondent uniquement au remboursement du principal de l'actif et aux versements d'intérêts.
- Un actif financier qui est un instrument de dette doit être évalué en juste valeur par les autres éléments du résultat global si les deux conditions suivantes sont réunies :
  - la détention de l'actif s'inscrit dans un modèle économique dont l'objectif est de recevoir les flux de trésorerie contractuels et de vendre les actifs,
  - les flux de trésorerie contractuels correspondent uniquement au remboursement du principal de l'actif et aux versements d'intérêts.
- Les actifs correspondant à des instruments de capitaux propres peuvent être sur option évalués en juste valeur par les autres éléments du résultat global.
- Tous les autres actifs financiers sont évalués en juste valeur par résultat.

Classement des passifs financiers

- Les dispositions de classement des passifs financiers sont identiques à celles d'IAS 39.

Dérivés incorporés

- Les dérivés incorporés dont le contrat hôte est un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 ne sont pas séparés. Le contrat dans son ensemble est évalué selon IFRS 9.
- Les dérivés incorporés dont le contrat hôte n'est pas un actif financier entrant dans le champ d'application d'IFRS 9 sont analysés afin de déterminer s'ils doivent être séparés de leur contrat hôte selon des dispositions similaires à celles d'IAS 39.

Reclassement

- Le classement d'un actif ou d'un passif financier est déterminé lors de la comptabilisation initiale.
- Les reclassements d'actifs financiers ne sont possibles qu'en cas de changement significatif de modèle économique.

Évaluation

- Pour les instruments de dettes évalués en juste valeur par les autres éléments du résultat global, les produits d'intérêt, les pertes de crédit attendues et les gains et pertes de change sont comptabilisés en résultat. Les autres gains et pertes sont comptabilisés en autres éléments du résultat global.
- Pour les instruments de capitaux propres évalués en juste valeur par les autres éléments du résultat global, les pertes de valeur ne sont pas comptabilisées en résultat et les variations de juste valeur ne sont pas ultérieurement reclassées en résultat.
- Pour les passifs financiers désignés comme étant à la juste valeur par le résultat, les variations du risque de crédit propre sont comptabilisées dans les autres éléments du résultat global, sans reclassement en résultat net.

Dépréciation

- Le modèle des « pertes encourues » d'IAS 39 est remplacé par un modèle des « pertes de crédit attendues ».
- L'actif financier est déprécié en général à hauteur des pertes de crédit attendues sur les 12 prochains mois. Cependant, si le risque de crédit a augmenté de manière significative, il est déprécié à hauteur des pertes de crédit attendues sur sa durée de vie totale.
- Le nouveau modèle s'applique à tous les instruments de dettes. Une approche simplifiée est cependant permise pour certaines créances commerciales ou de location.

Comptabilité de couverture

- L'application de la comptabilité de couverture demeure un choix. Cependant, l'arrêt volontaire de la comptabilité de couverture si les critères de couverture sont toujours remplis est interdit.
- Les couvertures de juste valeur, de flux de trésorerie et d'investissement net dans une activité à l'étranger restent inchangées par rapport à IAS 39.
- Les composantes de risque d'éléments non financiers, identifiables séparément et mesurables de façon fiables, peuvent être désignées comme éléments couverts.
- Un groupe d'éléments, y compris quand il constitue une position nette, peut être désigné comme élément couvert sous certaines conditions.
- Une exposition agrégée (combinaison d'un dérivé et d'une exposition non dérivée) qui est gérée comme une exposition unique peut être désignée comme un élément couvert.
- L'exposition au risque de change ou au risque de variation de prix des instruments de capitaux propres évalués en juste valeur par les autres éléments du résultat global peut être couverte et l'inefficacité comptabilisée en autres éléments du résultat global.
- L'efficacité de la couverture est évaluée de manière prospective et l'intervalle d'efficacité de 80 et 125 pour cent imposée par IAS 39 est supprimée.





Restez informés

Restez informés des dernières évolutions des IFRS et découvrez nos publications sur kpmg.fr. Que vous soyez néophyte dans le domaine ou déjà utilisateur des IFRS, vous trouverez des résumés faciles à assimiler des évolutions les plus récentes, des explications détaillées des dispositions complexes, ainsi que des outils pratiques.

Pour vous tenir informés



Contact FR

IFRS en Bref
Une Newsletter mensuelle sur les derniers développements à l'IASB et son comité d'interprétation.

Des numéros spéciaux donnant l'éclairage de KPMG sur les publications majeures.

Contact ENG

Newsletters
Suivi de l'avancement des grands projets en cours à l'IASB : Revenu, Locations, Instruments financiers et Contrats d'assurance.

Pour vous familiariser avec les IFRS



ENG

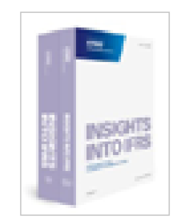
The application of IFRS
Publications sectorielles.

Analyse comparative des états financiers des principaux acteurs d'un secteur d'activité.

ENG

IFRS compared to US GAAP
Principales différences entre les IFRS et les US GAAP. Version longue et version courte à l'attention des comités d'audit et organes de direction.

Pour approfondir certains sujets et résoudre des problèmes pratiques







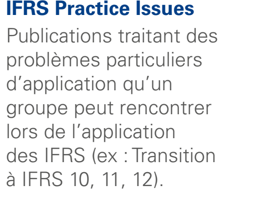
ENG

Insights Into IFRS
Publication détaillant l'application pratique des IFRS et présentant les analyses de KPMG sur de nombreux sujets posant des problèmes d'interprétation.

ENG

IFRS Handbooks
Publications apportant des indications approfondies sur l'interprétation de certaines normes (IFRS 1, IFRS 2, IFRS 3…). Nombreux exemples concrets d'application.





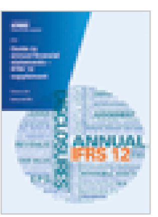
ENG

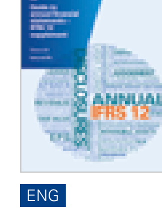
IFRS Practice Issues
Publications traitant des problèmes particuliers d'application qu'un groupe peut rencontrer lors de l'application des IFRS (ex : Transition à IFRS 10, 11, 12).

Pour préparer vos états financiers

Contact ENG

Etats financiers IFRS illustrés
Exemples de formats d'états financiers IFRS annuels et intermédiaires pour :
- un groupe industriel et commercial ;
- une banque ;
- un fonds d'investissement.





ENG

IFRS 12 supplemental Guide
Illustrations et explications détaillées sur les notes aux états financiers requises par IFRS 12.

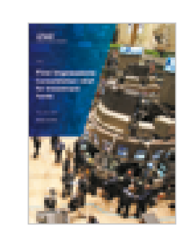




Contact ENG

Disclosure checklist IFRS
Liste des informations à fournir selon les exigences en vigueur dans le cadre d'états financiers IFRS annuels et intermédiaires.

Pour vous préparer aux changements





ENG

First Impressions
Étude détaillée d'une nouvelle norme ou d'un amendement en mettant en évidence leurs implications pratiques.



ENG

New on the Horizon
Etude des exposés-sondages de l'IASB avec présentation du point de vue de KPMG.



Contacts

Gilles Salignon
Associé, responsable du département Accounting Advisory Services de KPMG
Tél. : +33 (0)1 55 68 72 01
E-mail : gsalignon@kpmg.fr

Astrid Montagnier
Director, Accounting Advisory Services de KPMG
Tél. : +33 (0)1 55 68 63 96
E-mail : amontagnier@kpmg.fr

kpmg.fr